

tf

n. 2
marzo/aprile
2021

tribuna finanziaria

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:



PRIMO PIANO

Una riforma della giustizia tributaria non più prorogabile



IN QUESTO NUMERO:

- ❖ Le mosse giuste per il reddito d'impresa
- ❖ Le procedure di riscossione tributaria nell'ambito dell'unione europea
- ❖ Giustizia minore con evidenze salariali da cottimo
- ❖ L'Ufficio viola il principio costituzionale della capacità contributiva se non considera anche solo induttivamente costi relativi ai maggiori ricavi accertati (Cassazione, ordinanza n.2581 del 4 febbraio 2021)
- ❖ Infortunio sul lavoro
- ❖ Lo sfratto per morosità e il Covid-19

...e molto altro!





La vera innovazione nel sistema **GIUSTIZIA**

Per essere sottoposti al giudizio del nostro Tribunale Arbitrale TAILS, anziché percorrere la via ordinaria del Tribunale competente per territorio, **basterà sostituire in tutti i contratti e accordi d'affari, in quelli di consulenza, e fornitura di prodotti e servizi, le nostre clausole arbitrali** sotto riportate. In questo modo, in caso di lite, e senza rimanere impantanati per anni nella giustizia lumaca del nostro Paese, vi garantirete un giudizio veloce (sei mesi circa), gestito da un arbitro competente per la materia da trattare, e un sicuro risparmio economico. Questa è la vera Giustizia di prossimità al cittadino!

- Clausola per Arbitro Unico
- Clausola per Collegio Arbitrale
- Clausola per Presidente di Collegio Arbitrale
- Clausola per arbitrato fra più parti
- Clausola per arbitrati societari
- Clausola per Perito



Per Maggiori dettagli, guarda il nostro sito internet nella relativa pagina web:

www.tribunalearbitrale.org/clausole



Direttore Responsabile
Cav. Franco Antonio Pinardi

Direttore Editoriale
Giuseppe Pasero

Comitato di redazione
Alessandro Arrighi, Domenico Caputo,
Carla Melani, Franco Antonio Pinardi,
Maurangelo Rana, Dario Rivolta

Segreteria di redazione e revisione testi
Marica Pinardi, Panainte Raluca

Comitato tecnico-scientifico
Amedeo Luciano, Amosino Maria Teresa,
Arrighi Alessandro, Barbera Francesca, Baresi Virgilio,
Bellotti Alberto, Butera Guido, Busetto Bruno,
Campanaro Alessandro, Cantora Giovanni, Caputo
Domenico, Ciarlito Grazia, De Tilla Maurizio, De Vito
Angelo, Fiore Francesco, Furia Enrico, Gallo Graziano,
Gargani Giuseppe, Gasparro Giulio, Gissona Gennaro,
Germi Carlo, Paolo Giordani, Guazzone Franco,
La Spina Emilia Maria, Leo Maurizio, Maruggi Gregorio,
Marchioni Giuseppe, Mariano Marco, Marongiu Gianni,
Marzano Antonio, Melani Carla, Molgora Daniele, Messina
Gabriele, Pasero Giuseppe, Pinardi Franco Antonio,
Maurangelo Rana, Aurora Renga, Rivolta Dario, Rustichelli
Roberto, Scotti Vincenzo, Giancarlo Senese, Simonazzi
Roberto, Trincanato Stefania, Villani Maurizio, Vingiani Luigi,
Zari Massimiliano

Hanno collaborato a questo numero
Dott. Tiziano De Cicco, Prof. Maurizio Leo,
Avv. Lucia Morciano, Cav. Franco Antonio Pinardi,
Avv. Maurangelo Rana, Maurizio Villani,
Avv. Antonella Villani

Autori e fonti diverse: www.fiscoetasse.com;
www.laleggepertutti.it; www.printfriendly.com;
www.Elzeviro.eu; www.informazionefiscale.it

Autori: Angelo Ciarafoni, Paolo Remer, Eleonora Capizzi

Internet realizer
Soluzioni & Servizi Srl
Alessandro Falcetti
www.soluzioni-e-servizi.it - info@soluzioni-e-servizi.it

Tribuna finanziaria
www.tribunafinanziaria.it - redazione@tribunafinanziaria.it
www.cugit.it - www.magistraturatributaria.it

Impaginazione grafica, fotocomposizione e stampa:
Flavia Barbieri - Marco Pettenon srls
Affiliato autorizzato Mail Boxes Etc. 0016
via Bellotti, 4 - 20129 - Milano

Editore
Soluzioni & Servizi Srl
Via Cortina d'Ampezzo, 13 - 20139 Milano
Tel. 3519601822 - Fax 0248464213
info@soluzioni-e-servizi.it

Abbonamenti - Pubblicità nazionale
Soluzioni & Servizi Srl
Via Cortina d'Ampezzo, 13 - 20139 Milano
Tel. 3519601822 - Fax 0248464213
info@soluzioni-e-servizi.it

Chiuso in stampa 28 febbraio 2020
Autorizzazione del Tribunale di Milano
N. 388 del 27/1/1994 - Periodico bimestrale
Anno LIX - Numero 2/2021

Abbonamento semplice 120,00 € + iva
Sostenitore 200,00 € + iva
Benemerito 300,00 € + iva

ATTUALITÀ

- ❖ Falsa dichiarazione in autocertificazione consegnata alla polizia e DPCM illegittimi 4

FISCO / Tributi

- ❖ La gestione del rischio fiscale e tax compliance: genesi e rapporto Fisco-contribuente 6
- ❖ La Cassazione fa chiarezza sulla contabilità separata negli enti ecclesiastici non commerciali 9
- ❖ Accesso della Finanza in studi professionali: quali regole 22
- ❖ Sgravio cartella esattoriale: che fine fanno le sanzioni? 24
- ❖ Annullati due avvisi di accertamento per un totale di euro 200.000 perché il contribuente ha assolto all'onere della prova a seguito di indagini bancarie 26
- ❖ Le mosse giuste per il reddito d'impresa 28
- ❖ Cartelle esattoriali: nulla la notifica se da PEC non ufficiale 29
- ❖ L'Ufficio viola il principio costituzionale della capacità contributiva se non considera anche solo induttivamente i costi relativi ai maggiori ricavi accertati (Cass., ordinanza n.2581 del 4 febbraio 2021) 30
- ❖ Promemoria Decreto Sostegni del 19 marzo 2021 (Artt. 4 e 5) 33
- ❖ Giustizia minore con evidenze salariali da cottimo 37
- ❖ Le procedure di riscossione tributaria nell'ambito dell'unione europea 39
- ❖ Abrogazione IRBA: la controversa questione dei rimborsi per gli anni precedenti al 2021 41

GIUSTIZIA TRIBUTARIA / Processo Tributario

- ❖ Una riforma della giustizia tributaria non più prorogabile 48
- ❖ La giustizia tributaria oggi e le proposte di riforma strutturale 50

GIUSTIZIA CIVILE / Pocesso di pace

- ❖ Infortunio sul lavoro 55
- ❖ Lo sfratto per morosità e il Covid-19 61

Lo Spigolatore

- ❖ Elisabetta Sirani: morte misteriosa di una pittrice 60

Seguici sulle nostre pagine Facebook:

www.facebook.com/cugit

www.facebook.com/giudicidipace

www.facebook.com/tribunafinanziaria

...e ricorda: chi non comunica non esiste!



www.tribunafinanziaria.it

Iscriviti alle nostre Confederazioni dei Giudici Tributari e dei Giudici di Pace, partecipa così attivamente alla vita della giustizia tributaria e di pace per dare al Paese e ai cittadini tutti leggi migliori, maggiori garanzie, certezza del diritto e delle libertà Costituzionali.


www.cugit.it - www.giustiziadipace.it

IUSTITIA EST NORMA VITAE AD PACEM

Organo Ufficiale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari - C.U.G.I.T.; della Confederazione Giudici di Pace - C.G.d.P.; del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport - TAILS e del Nuovo Sindacato Carabinieri NSC. Periodico di informazione economico, fiscale, giuridico-tributaria e di prassi amministrativa, edita sotto l'alto patrocinio dell'U.F.E. Unione del Personale Finanziario in Europa, che rappresenta 40 sindacati operanti in 17 Paesi Europei in rappresentanza di oltre 450.000 dipendenti delle rispettive Amministrazioni fiscali e doganali; con l'egida dell'Associazione Nazionale per l'assistenza dei Finanziari e Pubblici Dipendenti dello Stato e Parastato A.N.A.F.I.



Falsa dichiarazione in autocertificazione consegnata alla polizia e DPCM illegittimi



In un momento cruciale per l'Italia, a causa delle chiusure dovute alle zone rosse, viene emessa una sentenza "rivoluzionaria" dal Tribunale di Reggio Emilia-sezione Gip n.54 /21 a firma del Giudice dott. Dario De Luca che ha assolto dall'accusa di falso ideologico - art.483 cp.- una coppia sorpresa fuori dalla propria abitazione con una autocertificazione menzognera, ritenendo incostituzionali i Dpcm emessi dal presidente del Consiglio Giuseppe Conte. Secondo il Magistrato, i provvedimenti assunti dal Governo risultano illegittimi poiché l'articolo 13 della Costituzione stabilisce che le misure restrittive della libertà personale possono essere adottate solo su «...atto motivato dall'autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge», non certo da un Dpcm, in questo caso quello dell'8 marzo 2020, che, a detta del Giudice, non può disporre alcuna limitazione della libertà personale, trattandosi di fonte meramente regolamentare di rango secondario e non già di un atto normativo avente forza di legge». Tale assunta decisione, non tiene conto dell'art. 2 del decreto-legge n.6/20 convertito con legge 5 marzo 2020 n. 13 dove si indica che i poteri eccezionali sono stati conferiti al Presidente del Consiglio. Va inoltre rilevato che il metodo assunto dal giudice per alienare la disposizione governativa prescinde dall'interpellare la Corte costituzionale, proprio perché nella fattispecie si tratta di DPCM cioè di atto amministrativo e quindi il Giudice Ordinario non deve rimettere la questione di legittimità Costituzionale alla Corte Costituzionale, ma deve procedere, direttamente, disapplicando l'atto amministrativo, illegittimo, per violazione di legge Costituzionale. Infatti gli imputati sono stati "costretti" a sottoscrivere autocertificazione incompatibile con lo stato di diritto del nostro Paese e dunque illegittima con la conseguente disapplicazione di tale norma che la condotta di falso non sia tuttavia punibile, poiché integrerebbe, al massimo un falso inutile incidendo su un documento irrilevante o ininfluenza ai fini della decisione.

Il Tribunale di Reggio ha scelto di sostituirsi direttamente ai giudici costituzionali, invocando le violazioni delle norme del Trattato Europeo. Certamente

la vicenda apre molti interrogativi, sia sull'applicazione dell'art.13 della nostra Costituzione richiamato dal giudice dott. De Luca a motivazione della sentenza, che però fa riferimento a misure cautelari penali ben più restrittive della prescrizione amministrativa in discussione, sia perché la Corte costituzionale ha espressamente - e in maniera inequivoca - preso posizione sulla piena legittimità dei Dpcm nella gestione della pandemia, come si può leggere nelle motivazioni della sentenza n. 37 del 2021 (in particolare ai paragrafi 9 e 10 del Considerato in diritto).

Sull'argomento anche: Gip Tribunale di Milano 16.11.2020 e, in materia civile, la sentenza del Tribunale di Roma nell'ordinanza del 16.12.2020 - causa 45986/20 aveva dichiarato, illegittimi e quindi tutti da annullare, tutti i dpcm a partire dal 31.1.2020.

Certo è che anche la sentenza emessa dal Gip del tribunale di Reggio Emilia apre una grande incognita che il nuovo Governo dovrà affrontare, ovvero il controllo della legalità .



REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO TRIBUNALE DI REGGIO EMILIA

Sezione GIP-GUP Il giudice, dott. Dario De Luca, provvedendo in Camera di Consiglio sulla richiesta di emissione del decreto penale di condanna avanzata, come in atti, dal Pubblico Ministero, ha pronunciato e pubblicato la seguente

SENTENZA

nei confronti di: C. D. e G. M., generalizzato/a/i, difeso/a/i, e imputato/a/i, come da allegata copia della richiesta di emissione di decreto penale di condanna, del delitto di cui all'art, 483 CP. a) del reato p. e p. della 'art 483 C.P., perché, compilando atto formale di autocertificazione per dare contezza del loro essere al di fuori dell'abitazione in contrasto con l'obbligo imposto dal DPCM 08.03.2020, attestavano falsamente ai Carabinieri di Correggio: G.M. di essere andato a sottoporsi ad esami clinici; C.D. di averla accompagnata. In Correggio 13.03.2020

MOTIVAZIONE

Procedendo penalmente contro ciascun imputato per il reato in rubrica rispettivamente ascritto, il PM richiede l'emissione di decreto penale di condanna alla pena determinata nella misura di cui in atti. Ritiene il GIP che la richiesta di emissione di decreto di condanna non possa essere accolta e che debba trovare luogo una sentenza di proscioglimento, ex art. 129 CPP, per effetto delle brevi considerazioni che seguono. - in via assorbente, deve rilevarsi la indiscutibile illegittimità del DPCM del 8.3.2020, evocato nell'autocertificazione sottoscritta da ciascun imputato - come pure di tutti quelli successivamente emanati dal Capo del Governo. - Tale disposizione, stabilendo un divieto generale e assoluto di spostamento al di fuori della propria abitazione, con limitate e specifiche eccezioni, configura un vero e proprio obbligo di permanenza domiciliare. Sicuramente nella giurisprudenza è indiscusso che l'obbligo di permanenza domiciliare costituisca una misura restrittiva della libertà personale un DPCM non può disporre alcune limitazione della libertà personale, trattandosi di fonte meramente regolamentare di rango secondario e non già un atto normativo avente forza di legge; secondo corollario del medesimo principio costituzionale è quello secondo il quale neppure una legge (o un atto normativo avente forza di legge, qual è il

decreto-legge) potrebbe prevedere in via generale e astratta, nel nostro ordinamento, l'obbligo della permanenza domiciliare disposto nei confronti di una pluralità indeterminata di cittadini. - In conclusione, deve affermarsi la illegittimità del DPCM indicato per violazione dell'art. 13 Cost., con conseguente dovere del Giudice ordinario di disapplicare tale DPCM ai sensi dell'art. 5 della legge n.2248 del 1865 All. E. - Poiché, proprio in forza di tale decreto, ciascun imputato è stato "costretto" a sottoscrivere un'autocertificazione incompatibile con lo stato di diritto del nostro Paese e dunque illegittima, deriva dalla disapplicazione di tale norma che la condanna di falso, materialmente comprovata come in atti, non sia tuttavia punibile siccome, nella specie, è costituzionalmente illegittima, e va dunque disapplicata, la norma giuridica contenuta nel DPCM che imponeva la compilazione e sottoscrizione della autocertificazione, il falso ideologico contenuto in tale atto è, necessariamente, innocuo: dunque, la richiesta di decreto penale non può trovare accoglimento. Alla luce di tutto quanto sin qui detto, deve pronunciarsi sentenza di proscioglimento, nei confronti di ciascun imputato, perché il fatto non costituisce reato. P.Q.M. Visto Part. 129,530, nonché 459 III CPP. dichiara non luogo a procedere nei confronti di C.D. e G.M. in ordine al reato loro rispettivamente ascritto



Fin dal febbraio 2020, avevo proposto in sede di governo, con un programma ben dettagliato sulle soluzioni ai tanti problemi che si prospettavano, inviato al presidente Mattarella, a cui però non ho mai avuto risposta, che la gestione della così detta pandemia fosse affidata all'esercito italiano, fonte di massima organizzazione ed efficacia. Purtroppo, però, l'incarico fu affidato a tale Arcuri, dirigente ministeriale che, non si sa per quali meriti, ebbe, ed ha, una infinità di responsabilità, tutte ben remunerate, compresa quella del Covid 19. Oggi dopo un anno di vistosi fallimenti, e sperperi di cui pare nessuno sia responsabile, finalmente l'incarico è stato dato al Gen. Figliuolo, appunto dell'esercito. Ma gli errori, gli evidenti peculati, gli sperperi, i danni causati all'Italia e agli imprenditori a cui fu detto di convertire le proprie aziende per predisporre presidi medici, per essere poi scalzati da ordini cinesi di vera dubbia liceità? Ma anche le responsabilità di chi associò i contagiati alle RSA causando centinaia di decessi? E ancora, tutti i morti che ci sono stati per errori fondamentali di terapia con le intubazioni, mentre il piccolo premier dei 5 stelle dai media, a petto gonfio a gran voce urlava: "siamo pronti", le bordate di

aiuti, i miliardi decantati come fossero noccioline? Mascherine e presidi per tutti? E dove sono finiti tutti i soldi degli scostamenti di bilancio che prima o poi dovremo restituire noi italiani? Forse per pagare le centinaia di esperti arruolati in gran fretta nei tanti inutili comitati, disconoscendo di fatto il valore dei tanti esperti e dirigenti in servizio nello Stato. Mi fermo qui, perché la rabbia per i lutti, le privazioni, per i danni psicologici ai nostri figli e nipoti, per aver distrutto l'indotto produttivo è davvero tanta, forse anche troppa. Voglio fermarmi qui! Ma voglio anche che la magistratura competente indaghi e faccia giustizia, scoprendo le trame dei delinquenti che hanno speculato su cotanto dolore. Voglio, e lo chiedo in nome della nostra Costituzione e del diritto, che vengano puniti severamente, perché sarebbe indecente che gli scudi e le protezioni penali che si sono creati, gliela facessero passare franca per l'ennesima volta. Lo chiedo anche in nome di tutti i nostri cari defunti morti per la loro ignoranza, arroganza e impreparazione, si tolga il velo di omertà e compiacenza che tentano di stendere.

Cav Franco Antonio Pinardi

La gestione del rischio fiscale e tax compliance: genesi e rapporto Fisco-contribuente

Cooperative compliance: nuova frontiera dei rapporti tra fisco e Agenzia delle Entrate. Una soluzione adatta soprattutto a medie e grandi imprese.

Il regime dell'adempimento collaborativo, introdotto dal D.Lgs. n. 128/2015, nell'ambito di un nuovo approccio nei rapporti tra Fisco e contribuente, consente, come noto, di individuare, monitorare e gestire congiuntamente il rischio di natura fiscale. La finalità del regime è quella di favorire il corretto adempimento fiscale da parte del contribuente senza che sorgano particolari conflitti con l'Amministrazione finanziaria, che in tal modo può conseguire una maggiore efficienza nella propria attività. La **cooperative compliance** sembra riscontrare interesse da parte delle grandi imprese, tuttavia sarà necessario attendere la concreta "messa in moto" dell'istituto per valutare se effettivamente si realizzerà un concreto mutamento di visione da parte sia del Fisco sia del contribuente. Analizzando gli istituti che incentivano la collaborazione tra Fisco e contribuente, emerge chiaramente, sia in letteratura che nella prassi, il concetto di **tax compliance**, espressione di origine anglosassone cui difficilmente corrisponde, sia nell'ordinamento nazionale che in quello europeo, una precisa definizione giuridica. L'ampiezza e la versatilità del termine portano, tuttavia, a ricorrervi di frequente, in particolare nell'analisi delle norme che contrastano l'evasione fiscale, affiancando alla rigorosa azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria, tendenzialmente insensibile agli errori commessi dal contribuente, una dimensione intrinsecamente collaborativa e aperta al dialogo. Collaborazione e tax compliance hanno dunque condotto sia alla creazione di un rapporto innovativo tra i soggetti che caratterizzano l'obbligazione tributaria, che all'incremento della capacità del sistema di indurre l'adempimento spontaneo del contribuente. L'abituale opposizione tra autorità e individuo sta, infatti, tramontando, mentre si stanno affermando forme di collaborazione dirette all'attuazione volontaria del dovere tributario come espressione di solidarietà sociale, incentrate sul consenso del contribuente, il quale è riconosciuto e promosso come mezzo di prevenzione e di correzione delle forme meno insidiose di evasione. In particolare, l'obiettivo della cooperative compliance è quello di **fornire certezza del diritto in relazione ai rischi fiscali** dell'impresa

attraverso l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate. Si tratta di un istituto che, previa adozione di **specifici modelli organizzativi** da parte, sia dell'Amministrazione finanziaria, sia del contribuente, dovrebbe consentire il conseguimento di vantaggi per entrambi i soggetti. Infatti, **il contribuente che aderisce al regime dell'adempimento collaborativo ha la possibilità di ottimizzare la gestione dei rischi fiscali, eliminando i dubbi** sul loro trattamento tributario, e di evitare eventuali ricadute anche in termini reputazionali. Per l'Amministrazione finanziaria vi è la possibilità di comprendere i fenomeni economico-fiscali in via preventiva, con tempi abbreviati rispetto ai tradizionali metodi ex post. La finalità del regime di adempimento collaborativo è, quindi, di favorire il corretto adempimento fiscale da parte del contribuente senza che sorgano particolari conflittualità con l'Amministrazione finanziaria che, in tal modo, potrà conseguire una maggiore efficienza nello svolgimento della propria attività.

1) Le azioni normative intraprese per agevolare la cooperative compliance

A ben vedere, **già dal 2008** il Forum on Tax Administration (FTA) dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (**OCSE**) ha sollecitato l'**instaurazione della cosiddetta enhanced relationship** tra Amministrazione finanziaria e contribuenti basate sulla reciproca fiducia e cooperazione. Tale approccio raccomandava l'instaurazione di relazioni rafforzate fondate su un mutamento nelle modalità di svolgimento delle attività da parte dell'Amministrazione finanziaria, chiamata a tenere nella giusta considerazione le ragioni commerciali sottese alle attività poste in essere dalle imprese, intervenendo con imparzialità, attraverso un'efficiente allocazione delle risorse in base alla propensione del rischio dei contribuenti. Inoltre, si sollecitava l'Amministrazione finanziaria a garantire la pubblicazione delle posizioni interpretative assunte e la rapidità nel fornire risposte ai quesiti fiscali dei contribuenti. Al tempo stesso questi ultimi, nell'ambito di tali relazioni, avrebbero dovuto assicurare comunicazione e trasparenza, tenendo un atteggiamento collaborativo e conforme alla ratio delle norme.

Nel 2013 l'OCSE ha ampliato le riflessioni ed i principi espressi nel 2008, pubblicando un report, *“Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance”*, in cui si prevede che la cooperative compliance, nell'ambito dei principi individuati nel 2008 (key pillars), sia fondata sulla predisposizione da parte del contribuente di un efficace **tax control framework** (TCF), che assicuri una *“chiara ed obiettiva verifica dell'abilità e volontà da parte del contribuente di offrire trasparenza e fornire informazioni”*. In tale ambito, sempre nel corso del 2013 a ridosso della pubblicazione del report OCSE, l'Agenzia delle Entrate ha promosso un **progetto pilota “Regime di adempimento collaborativo” dedicato ai grandi contribuenti, volto a porre le basi per definire uno schema di riferimento per nuove forme di interlocuzione avanzata** basate sulla cooperazione, la trasparenza e la fiducia reciproca. Anche sulla base del progetto pilota promosso dall'Agenzia delle Entrate, il legislatore ha disciplinato l'adempimento collaborativo nell'ambito della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 attuata, in relazione al regime in argomento, dagli articoli da 3 a 7 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128. L'Agenzia delle Entrate, a livello cronologico, ha fornito i primi chiarimenti nel corso del convegno **Adempimento collaborativo: nuova frontiera della compliance**, organizzato presso la propria sede centrale in data 16 e 17 giugno 2016, e nella circolare n. 38/E del 16 settembre 2016 intitolata *“Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti al regime di adempimento collaborativo”*. La tax compliance, ora intesa come sinonimo di buona fede e reciproco affidamento tra i soggetti caratterizzanti l'obbligazione tributaria, inizia ad allontanarsi dalla mera convenienza in termini finanziari, senza necessariamente eliminarla, e antepone ad ogni altra opportunità quella di conferire chiarezza, trasparenza e prevedibilità alla funzione impositiva. Significativo di tale tendenza è il precetto legislativo riguardante l'affidamento del contribuente, ad opera dell'art. 10 della legge del 27 luglio 2000, n. 212. Allo stesso modo, anche la disciplina degli interpelli e il coordinamento dei molteplici schemi procedimentali, contenuti all'interno del nuovo art. 11 della stessa legge, confermano la simbiosi tra l'interesse del Fisco a indirizzare, anziché reprimere, e quello del contribuente a prevenire, anziché creare, le divergenze interpretative, soprattutto nell'accesso a regimi fiscali più vantaggiosi. L'approccio è coerente con gli sviluppi del diritto internazionale e con le acquisizioni del Forum on tax administration, istituto caratteristico dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), secondo cui il miglior sistema di contrasto all'evasione fiscale si basa su una dinamica collaborativa tra contribuente e

Autorità fiscali, su una crescente assistenza al contribuente e sulla puntuale informazione di quest'ultimo al fine di promuovere l'adempimento spontaneo delle obbligazioni fiscali. Affinché un rapporto Fisco-contribuente ispirato alla compliance possa funzionare, infatti, **occorre che l'Amministrazione finanziaria sia credibile, che offra garanzie e certezze negli accordi siglati, come nelle soluzioni interpretative offerte, e che sappia valorizzare l'impegno e la collaborazione del contribuente, prestando attenzione alla sostanza del rapporto, piuttosto che al tassativo rispetto di forme e procedure**. Solo coltivando la fiducia dei contribuenti nell'Amministrazione, prima ancora di illuderli con la promessa di potenziali vantaggi, è possibile immaginare un reale mutamento nel rapporto Fisco-contribuente.

2) Gli interventi più recenti

In questo particolare e difficile momento storico ed economico, in cui la pandemia, oltre ai problemi sanitari, sta producendo una grave crisi, con il rischio di chiusure commerciali e imprenditoriali, nonché professionali, con inevitabili conseguenze sul piano occupazionale, il Governo, con il **decreto Rilancio** (D.L. n. 34/2020, convertito in legge n. 77/2020), ha pensato bene di integrare le sostanziose risorse economiche spettanti all'Agenzia delle Entrate e all'Agenzia delle Entrate-Riscossione per favorire il rafforzamento delle attività di promozione dell'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti nonché per l'equilibrio gestionale del servizio nazionale di riscossione (articoli 139 e 155, D.L. n. 34/2020).

Sulla base di tale normativa, ultimamente il Governo, con gli articoli 139 e 155, ha stabilito e stanziato, a decorrere dal 2020:

a) una **integrazione economica**, in deroga a quanto previsto sulle modalità di riscontro del gettito incassato, per i seguenti motivi:

- favorire il rafforzamento delle attività di promozione dell'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti;

- ottimizzare i servizi di assistenza e consulenza offerti ai contribuenti, favorendone, ove possibile, la fruizione online;

- migliorare i tempi di erogazione dei rimborsi fiscali ai cittadini e alle imprese;

b) il **premio straordinario del 2%** per l'attività di promozione dell'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali;

c) una quota non superiore a 300 milioni di euro solo per l'anno 2020, come integrazione del contributo a favore dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione (art. 155, comma 1, D.L. n. 34/2020).



Così come impostata, la “*promozione dell’adempimento spontaneo degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti*”, oggi, è difficile da realizzare quando:

- la pressione fiscale è oltre il 50% del reddito prodotto (e si arriva quasi al 70% con i vari contributi);
- la normativa fiscale è oscura, complicata e contraddittoria;
- la giustizia tributaria è inadeguata perché gestita ed

organizzata dal MEF.

La dinamica evolutiva che porta all’affermazione di un’Amministrazione dei tributi imperniata sulla collaborazione tra Autorità fiscale e contribuente rivela, come appena visto, una complessità e una vastità di implicazioni che sarà certamente il caso di approfondire e risolvere, affinché lo scenario sin qui prospettato possa realizzarsi nel migliore dei modi. *Fonte www.fiscoetasse.com*

Cos’è il condono tombale?

Sulla carta stampata o nei Tg nazionali, di tanto in tanto, corre una notizia in grado di attirare l’attenzione dell’opinione pubblica. Si tratta dell’approvazione, da parte del Governo, del condono tombale. Già presa singolarmente, la locuzione condono può generare alcune perplessità. Se poi vi si accosta anche l’epiteto tombale, ecco che la questione si complica ancora di più. Probabilmente, tali dubbi ti hanno spinto a intraprendere una ricerca su questo argomento. Nel tentativo di dissolvere ogni tua perplessità, in questo articolo ti diciamo cos’è il condono tombale. Tra una spiegazione fiscale e alcuni risvolti tecnici relativi al condono, abbiamo inserito anche un piccolo cameo che ripercorre le tappe salienti della storia dei condoni fiscali e tombali. Oltre a fornirti le informazioni necessarie per comprendere cos’è un condono e cosa vuol dire condono tombale, ti diciamo anche quali sono i vantaggi e gli svantaggi di aderire a un condono totale. Il condono è un provvedimento attraverso il quale i cittadini che decidono di aderirvi possono ottenere l’annullamento di una pena o di fenomeni illeciti. Quando si parla di condono di una pena, ci si riferisce all’indulto (detto anche “grazia”), che può essere totale, parziale o commutativo. In quest’ultimo caso, l’indulto è in grado di trasformare una pena precedentemente inflitta in un’altra. Il condannato, ad esempio, potrebbe scontare il resto della pena precedentemente comminata in lavori di pubblica utilità. Rientrano invece nell’alveo delle sanatorie per fenomeni illeciti, i condoni edilizi e i condoni fiscali. I condoni edilizi sono quelli che permettono di ottenere una autorizzazione o un riconoscimento da parte dello Stato in merito a un abusivismo edilizio. Se Tizio aggiunge al proprio edificio un sottotetto senza richiedere opportuno titolo abilitativo al Comune, commette abuso edilizio. Allora, anziché rischiare l’arresto e il pagamento di un’ammenda che può arrivare anche a 10.000 €, il soggetto abusivo aderisce al condono, pagando una somma per ottenere la certificazione necessaria (sempre ammesso che l’unità costruita abusivamente sia a norma di legge). Il condono fiscale, invece, è un dispositivo normativo che consente ai contribuenti di sopperire a certe mancanze con il fisco. Nella maggior parte dei casi, i condoni fiscali sanano comportamenti illeciti legati a dichiarazioni dei redditi omesse, parziali o del tutto infedeli. Pagando una certa cifra stabilita di volta in volta dal Governo in carica, il contribuente pone fine alle pendenze in atto relative a una specifica imposta o tassa. Quindi, da questo punto di vista, possono esservi condoni fiscali Irpef, Iva o quello relativo alla gestione dei rifiuti. Quando questa sanatoria è totale e investe l’intero comportamento evasivo da parte di un contribuente, il condono si dice tombale.

Quando nascono i condoni e quali sono quelli più famosi?
Quanto stiamo per rivelarti potrebbe solleticare la tua curiosità.

Siamo nel 118 d.C., agli esordi dell’età aurea della dinastia degli Antonini, e Adriano, l’imperatore esteta passato alla storia per la sua tolleranza, abolisce qualunque tipo di debito contratto dai cittadini romani nei 16 anni precedenti. Un gesto, di natura eminentemente politica, che fa tabula rasa e assicura al monarca filosofo l’appoggio fondamentale della folla. Per molti versi, quello che è considerato il condono fiscale più imponente di tutti i tempi, rappresenterà un punto di riferimento costante nella politica moderna. Venendo proprio ai tempi più recenti, nel secolo appena trascorso si sono avvicendati alcuni importanti condoni.

Fondamentale il condono fiscale del 1982, recante la firma di Rino Formica, Ministro delle finanze della squadra di Giovanni Spadolini. In quell’anno, il Ministro riuscì a far guadagnare allo Stato ben 11 miliardi di lire, un valore immenso per l’epoca che certamente influenzò la scelta di lanciare un condono tombale nel 1991. Con questo secondo provvedimento di clemenza, vennero a galla solo 6,5 miliardi, poco più della metà rispetto alla sanatoria precedente. Spia del mutamento dei tempi, perché i contribuenti, complice la paura che rispondere al condono significasse mettersi addosso gli occhi del Fisco, preferivano saldare immediatamente i debiti con l’Erario, pagando una multa (mai superiore al 6%). In effetti, quando un contribuente richiede un condono, è tenuto a mantenere la base imponibile fissa al valore dichiarato in sede di sanatoria. Se, per esempio, l’anno successivo a quello del condono, il cittadino dichiarasse una base imponibile inferiore, rischierebbe di esporsi a repentini accertamenti da parte del fisco. La conferma di questo trend giunge nel 1997, quando, a fronte di conti impazziti, si decise di fare un condono fiscale ogni sei mesi. Quello più importante ed esplicativo di questo periodo fu il condono sulla tassa dei rifiuti che, su 700 miliardi stimati, ne apportò alle casse statali solo 25, poco più del 3%.

Cosa significa condono tombale?

Come abbiamo già avuto modo di vedere in apertura di articolo, il condono tombale è una forma di sanatoria concessa periodicamente dallo Stato ai contribuenti con pendenze in materia fiscale, in cambio del pagamento di una somma prestabilita.

Una forma di generosità del genere nasconde, in realtà, il bisogno, da parte dello Stato, di un massiccio ingresso di denaro extra gettito, soprattutto quando le casse erariali presentano un deficit. In altre parole, attraverso un condono tombale, lo Stato spera di assicurarsi una grossa fetta di denaro immediatamente disponibile per risarcire un buco nel bilancio pubblico. Questo afflusso immediato di liquidità si unisce al normale incasso di imposte e tasse. Va anche ricordato che, attraverso il condono tombale, ne beneficiano anche i sistemi amministrativi e giuridici, perché in questo modo si pone fine ai contenziosi processuali.

(Fonte www.laleggepertutti.it)



La Cassazione fa chiarezza sulla contabilità separata negli enti ecclesiastici non commerciali

3 Marzo 2021 - Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, n. 526 - Presidente: Dott. E. Cirillo - Relatore: Dott. L. D'Orazio

1 - I fatti da cui è scaturita la controversia

Il procedimento giudiziario, che si è concluso con la sentenza in commento, prese avvio a seguito della ricezione, da parte dell'Istituto delle Ancelle Riparatrici del SS. Cuore di Gesù, di un avviso di accertamento fiscale da parte dell'Agenzia delle Entrate, con il quale era stato rettificato, in aumento, il reddito imponibile, ai fini IRES ed IRAP, per l'anno 2004.

In prima battuta, la Commissione Tributaria Provinciale di Messina, quale giudice di primo grado della controversia, effettuò delle considerazioni tanto perentorie quanto errate sulla qualificazione dell'ente coinvolto, gran parte delle quali trovarono, poi, conferma in secondo grado, dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sezione distaccata di Messina.

Nello specifico, i Giudici di merito ritennero l'Istituto in questione non sussumibile nella categoria di *Ente ecclesiastico non commerciale*, giungendo, in un secondo momento, in sintonia con l'iter logico seguito, al punto tale da escludere, addirittura, la stessa natura di *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, di cui l'Istituto era già in possesso. Difatti, la Commissione Tributaria Regionale, quale Giudice di appello, riportò in motivazione che, «*per quanto riguarda il mancato riconoscimento della qualifica di Ente non commerciale dell'Istituto Religioso, questo Collegio condivide sia sotto il profilo giuridico che normativo quanto deciso dai Giudici di primo grado, che non lo hanno ritenuto Ente ecclesiastico non economico, stante quanto è dato rilevare dallo stesso Statuto dell'Istituto*»[1]. Si pervenne, dunque, a tale conclusione sulla scorta di quanto si era reputato emergere dallo statuto dell'ente, con particolare riferimento all'attività scolastica esercitata, nonché in base alla valutazione condotta sui dati circa le concrete modalità con cui quell'attività era stata effettivamente esercitata. Così, si ritenne che l'attività scolastica, per sua natura commerciale e profana, fosse stata svolta, nel solo anno cui si riferiva l'accertamento (2004), in modo prevalente rispetto a quelle istituzionali di religione o di culto, proprie degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

In particolare, l'Istituto aveva redatto due distinti bilanci di esercizio. In uno dei due, composto dallo stato patrimoniale e dal conto economico erano state elencate le voci riferibili sia all'attività scolastica, di natura economica, sia alle attività di carattere non commerciale, le quali, di converso, non rilevano ai fini fiscali. Inoltre, era stata inserita, in questo bilancio, la voce concernente i contributi pubblici erogati a favore dell'ente, il cui apporto era risultato decisivo nel far emergere un utile di esercizio per l'anno di riferimento. L'altro bilancio, recante soltanto un conto economico, si era, invece, incentrato esclusivamente sulle voci riguardanti l'attività scolastica, la quale rileva ai fini fiscali, al contrario delle attività religiose e culturali. I contributi pubblici, invece, non avevano trovato spazio in questo secondo bilancio in parola, essendo stati menzionati nel primo. Per giunta, l'Istituto contribuente procedette alla dichiarazione dei redditi dell'anno 2004, presentando solamente il secondo dei bilanci testé menzionati, ovvero quello corredato del solo conto economico relativo alle movimentazioni dell'attività scolastica, vista la sua rilevanza ai fini fiscali, per l'appunto. Ciononostante, l'Agenzia delle Entrate eseguì l'accertamento fiscale sulla base delle risultanze dell'altro bilancio, quello cioè comprensivo delle voci di tutte le attività svolte dall'ente nonché dei contributi pubblici, anche se questi ultimi avrebbero dovuto essere esenti da oneri fiscali. Per tale ragione, dunque, il calcolo IRES ed IRAP venne effettuato su una base imponibile che era emersa con il considerevole apporto dei contributi pubblici, non sottoponibili ad imposizioni tributarie.

In sintesi, **la questione giuridica sottesa al caso, giunto presso la Cassazione**, si è incentrata su due elementi strettamente connessi tra loro: in primo luogo, la **sussistenza della qualifica di Ente non commerciale** in capo all'Istituto contribuente e, in secondo luogo, il conseguente **obbligo** di tenere una **contabilità separata per l'attività economica svolta marginalmente**, in riferimento al quale assumono rilievo soprattutto le **concrete modalità di tenuta**, che, una volta attuate, permettano di ritenere adempiuto quell'obbligo.

Nel caso in esame, i Giudici di merito esclusero che l'Istituto religioso potesse essere considerato come un *Ente non commerciale* sotto il profilo fiscale, per



via della ritenuta prevalenza, nel solo anno di accertamento, dell'attività scolastica profana rispetto a quelle di religione o di culto. Purtroppo, gli stessi Giudici valutarono applicabile la disciplina di cui al Capo III TUIR, riservata proprio agli Enti non commerciali e comprensiva del già menzionato obbligo di separazione contabile. Ma non solo. Essi considerarono i documenti contabili dell'ente inadeguati nell'ottemperare all'obbligo della separazione contabile, in considerazione del fatto che i bilanci fossero carenti di «una contabilità analitica», poiché, nell'ottica dei Giudici di merito, avrebbe dovuto essere realizzata mediante documenti a sé stanti. Per questa ragione, una mera prospettazione di entrate e di uscite, così come era stato predisposto dal contribuente, non sarebbe stata sufficiente a soddisfare la richiesta legale. Cosicché, in primo e secondo grado, fu esclusa l'esistenza di una contabilità separata ai sensi dell'art. 144, co. 2, TUIR, il che condusse i Giudici di merito a propendere per la correttezza circa la mancata applicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'esenzione fiscale contemplata per i contributi pubblici dall'art. 143, co. 3, lett. b), TUIR.

2 - La collocazione giuridica degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che svolgono anche un'attività commerciale

Il caso in esame ha posto il problema sulla concreta individuazione di quei presupposti, al verificarsi dei quali gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti subiscono l'esclusione dalla categoria giuridica degli *Enti non commerciali*.

L'Istituto religioso, parte in causa, è un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto nell'ordinamento dello Stato, come tale iscritto presso il Registro delle Persone Giuridiche dal 12 giugno 1987, ma, al tempo stesso, svolge anche un'attività scolastica di natura commerciale.

In generale, un ente ecclesiastico, pur dovendo necessariamente esercitare quelle attività idonee al perseguimento del fine precipuo di religione e di culto, da cui dipende il riconoscimento civile, è, altresì, libero di svolgere attività profane. Questa eventualità è avallata dalla stessa normativa pattizia, in particolare dall'art. 15, L. 222 del 1985, dal momento che vige nel nostro ordinamento il principio per cui le persone giuridiche dispongono di una capacità giuridica generale, cosicché non è necessario che l'azione complessiva degli enti si riduca ad una mera funzione ancillare nei confronti del solo scopo istituzionale. Inoltre, a beneficio dei soli enti ecclesiastici, tale principio generale sulla capacità giuridica trova sostegno nell'argine che l'art. 20 Cost. frappone alle «speciali limitazioni legislative»,

in modo tale da evitare l'eventuale predisposizione di vincoli nei confronti di quelle iniziative degli enti ecclesiastici estranee alla funzione prettamente religiosa. In ogni caso, però, le attività di religione o di culto, oltre a dover figurare nell'atto costitutivo, devono essere effettivamente portate avanti, se non in via esclusiva, almeno in via principale rispetto a quelle profane, sempreché queste ultime siano, comunque, compatibili con la struttura e la finalità dell'ente stesso.

In linea generale, tutti gli enti ecclesiastici beneficiano di un regime giuridico speciale a seguito del riconoscimento per opera dell'Autorità governativa competente, a cui fa seguito l'iscrizione nell'apposito Registro delle Persone Giuridiche, ragion per cui nessun Giudice, di qualsiasi ordine e grado, avrebbe il potere giurisdizionale di istruire l'apposita procedura, così da accordare o revocare il riconoscimento civile all'ente.

Orbene, si comprende la cesura che la Corte Suprema di Cassazione ha effettuato all'indirizzo dei Giudici tributari di merito, i quali hanno sindacato il riconoscimento civile dell'Istituto religioso, senza averne la giurisdizione e, peraltro, in assenza dei requisiti legali che consentirebbero all'Autorità governativa competente di revocarne il riconoscimento civile.

Tuttavia, se, in linea generale, gli enti in parola godono di un regime giuridico speciale, l'art. 7, co. 3, cpv., L. 25 marzo 1985, n. 121 sottopone le sole attività diverse da quelle di religione e di culto alla normativa statale prevista per quelle specifiche attività, sicché trova applicazione anche la disciplina tributaria. Ebbene, il **profilo oggettivo di tali enti**, ossia quello concernente le attività svolte, influisce sul **regime giuridico globale** applicabile alla vita dell'ente. Il **medesimo principio** si mette in atto anche con riferimento al **regime fiscale** cui l'ente è sottoposto.

Ad ogni modo, però, quando si discorre del complesso regime tributario a cui sono sottoposti gli enti ecclesiastici, non è sufficiente prendere atto delle sole categorie elaborate dalla legislazione tributaria unilaterale, ma è, altresì, necessario considerare le disposizioni della normativa pattizia. Non a caso, è fondamentale la suddivisione delle attività operata, proprio sotto il profilo fiscale, dall'art. 7, co. 3, L. 25 marzo 1985, n. 121, a mente del quale «**agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime**». Per giunta, questa disposizione sta a dimostrazione della stretta corrispondenza sussistente





tra la qualifica civilistica e la qualifica fiscale degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

In linea generale, la legislazione statale unilaterale colloca gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti nella categoria tributaria degli *Enti non commerciali*, considerandoli come soggetti passivi dell'Imposta sul Reddito delle Società (IRES) benché la struttura impositiva degli Enti non commerciali ricalchi quella tipica delle persone fisiche, e non quella delle società.

A riguardo, l'art. 73, co. 1, lett. c), TUIR pone l'attenzione sull'attività figurante quale «*oggetto esclusivo o principale dell'ente*», al fine di consentirne l'ingresso nella categoria fiscale degli Enti non commerciali. A rigore, gli enti ecclesiastici vi rientrano per la circostanza di non poter operare all'interno dei settori merceologici, col proposito di trarne prevalentemente un vantaggio speculativo.

Ora, l'art. 149, co. 1 e 2, TUIR indica i casi e i termini temporali inerenti alla perdita della qualifica di Ente non commerciale, ma al co. 4 prevede che «*le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili [...]*». Secondo il ragionamento della Suprema Corte di Cassazione nella sentenza in commento, questa deroga non andrebbe intesa nel senso che «*gli enti ecclesiastici non possono mai perdere la qualifica di "enti non commerciali", neppure quando svolgono attività commerciale prevalente [...]*». Infatti, non è ravvisabile nell'ordinamento statale italiano alcun fondamento su cui innestare una presunzione assoluta di non commercialità degli enti ecclesiastici, mediante la quale accordare un regime fiscale di favore *iuris et de iure*, esclusivamente in virtù della connotazione religiosa soggettiva, derivante dalla loro appartenenza ad una Confessione religiosa.

Pertanto, la deroga prevista dal co. 4 dell'art. 149 TUIR non va condotta nella direzione di escludere del tutto l'eventualità che un *Ente ecclesiastico* non commerciale possa perdere tale qualifica fiscale. Invero, come abbiamo visto, la legislazione dello Stato condiziona l'acquisizione e la permanenza della qualifica civilistica di *Ente ecclesiastico* alla sussistenza degli specifici requisiti legali, che, tra l'altro, qualificano le modalità con cui le attività, che l'ente si prefigge, devono o non devono essere svolte. Oltretutto, la legislazione pone specularmente in rapporto la qualifica civilistica con quella tributaria, nel senso che sussiste una coincidenza tra i rispettivi requisiti di acquisizione delle due qualifiche, dimodoché, una volta ottenuta la prima, si presume che sussista anche la seconda, ma non in modo assoluto, bensì *iuris tantum*, ossia con possibilità di provare il contrario, qualora l'ente dovesse perdere i requisiti richiesti. Talché, se dovesse venir

meno il riconoscimento civile, secondo quanto previsto dall'art. 19, co. 2, L. 20 maggio 1985, n. 222, gli enti ecclesiastici difetterebbero della *condicio iuris* per la permanenza della qualifica fiscale di *Enti non commerciali*. La ragione alla base di tale specularità, che del resto giustifica la deroga di cui all'art. 149, co. 2, TUIR, risiede nel fatto che la figura civilistica dell'ente ecclesiastico è stata approntata dalla legislazione pattizia per consentire il subingresso nell'ordinamento statale di soggetti giuridici extra-ordinamentali, nella veste di enti ecclesiastici, al ricorrere di precisi requisiti legali^[15]: dunque, se questi requisiti dovessero difettare sin dall'inizio o dovessero svanire in un secondo momento sul piano civilistico, non esisterebbe proprio un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, ma solo un ente canonico extra-ordinamentale, non legittimato, di conseguenza, a beneficiare dei vantaggi fiscali.

Da tale quadro normativo, quindi, emerge che la **generica deroga del co. 4, art. 149 TUIR, riferendosi al co. 2 dello stesso articolo, determina l'esclusione dell'operatività dei parametri ivi elencati**, i quali concorrono al dissolvimento della qualifica di *Ente non commerciale*, dato che, come visto prima, gli enti ecclesiastici devono adeguarsi soltanto ai requisiti della normativa pattizia. In più, la medesima deroga a beneficio degli enti ecclesiastici, coinvolgendo anche il **co. 1 dello stesso articolo**, a mente del quale «*indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta*», implica, secondo la stessa Corte nella sentenza in commento, che «*non è sufficiente svolgere attività prevalente per un solo esercizio*», come previsto nel co. 1, «*per perdere la qualifica di "ente non commerciale", per gli enti ecclesiastici, ma occorre che nel corso dei vari anni di attività l'ente ecclesiastico abbia in realtà svolto in prevalenza attività commerciale*».

Dopotutto, le considerazioni fatte finora sono state suffragate dalla Commissione Europea, con la decisione 284/2012/UE del 19 dicembre 2012, relativa ad un caso di aiuto di Stato, la quale ha sostenuto che «*per quanto riguarda gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, l'Italia ricorda che la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 124/E, del 12 maggio 1998, ha chiarito che gli enti ecclesiastici possono beneficiare del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali soltanto se non hanno per oggetto principale l'esercizio di attività commerciali. In ogni caso, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti devono conservare la prevalenza dell'attività istituzionale di ispirazione eminentemente idealistica. Pertanto, l'articolo 149, quarto comma, del TUIR si limita a escludere l'applicazione dei particolari*

parametri temporali e di commercialità di cui all'articolo 149, primo e secondo comma, agli enti ecclesiastici [...], ma non esclude che tali enti possano perdere la qualifica di enti non commerciali». E ancora, continuando nel prosieguo della decisione, «gli enti ecclesiastici [...] possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente economiche. Pertanto, anche gli enti ecclesiastici [...] possono perdere il beneficio del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali in genere. Non risulta pertanto sussistere quel sistema di “qualifica permanente di ente non commerciale”».

Sul punto, del resto, la stessa Corte Suprema di Cassazione richiama, nella sentenza in commento, i propri precedenti, in cui ha corroborato i medesimi principi in tema di riconoscimento dei trattamenti di maggior favore per gli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, tra i quali rientrano gli enti ecclesiastici. Per giunta, al fine di poter beneficiare di tale trattamento agevolativo, così come avviene per poter mantenere i vantaggi derivanti dalla qualifica Ente non commerciale, senza incorrere in aiuti di Stato vietati, non risultando sufficiente che detti enti siano sorti con i fini enunciati nei propri atti, è, altresì, necessario verificare che «l'attività in concreto esercitata dagli enti medesimi non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, e, inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione e di culto, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti, dovendo altrimenti essere classificata come “attività diversa”».

In **conclusione**, sulla scorta delle considerazioni esposte sinora, si comprende la circostanza per cui la Corte, nella sentenza in commento, rinviene **una violazione di legge da parte dei Giudici di merito per «avere ritenuto esistente», per una sola annualità (2004), una attività commerciale prevalente, tale da poter eliminare all'ente ecclesiastico la natura di “ente non commerciale”**», benché la deroga al co. 1, art. 149 TUIR, per opera del co. 4 del medesimo articolo, escluda tale eventualità per gli enti ecclesiastici. Come chiosa la Corte, «essendo stato preso in esame un **solo** anno, non poteva l'Istituto perdere la natura di “ente non commerciale”».

3. La Corte Suprema di Cassazione ribadisce il proprio orientamento sui modi di espletamento della doppia contabilità

La seconda questione giuridica, affrontata nella sentenza in commento, ruota sull'obbligo della contabilità separata, o più comunemente noto come obbligo della

doppia contabilità.

In generale, l'art. 8 D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33, regolamento di esecuzione della legge 20 maggio 1985, n. 222, dispone che «l'ente ecclesiastico che svolge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta di scritture contabili deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate».

Nello specifico, con particolare riferimento agli enti non economici esercenti delle attività commerciali, fiscalmente rilevanti, l'art. 144, co. 2, TUIR impone la **separazione contabile** «per l'attività commerciale esercitata», **nel duplice intento** di evitare le eventuali commistioni tra le diverse attività esercitate e di sopprimere ad esigenze di trasparenza, utili anche per qualificare l'ente dal punto di vista fiscale.

In primis, quest'ultima disposizione va coordinata con quella dell'art. 20, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*), il quale rinvia alle **scritture contabili e agli adempimenti fiscali**, di cui agli artt. 14-18 dello stesso D.P.R., da attuare «**in relazione allo specifico genere di attività commerciale, eventualmente esercitata dagli enti non commerciali**», e «**in base all'entità dei volumi annui di ricavi realizzati**»: pertanto, tale espediente normativo consente di utilizzare «un regime di contabilità semplificata [art. 18] o di contabilità ordinaria o ancora di contabilità super semplificata [art. 20, co. 3]». Per questa ragione, è necessario determinare specificamente, sotto il profilo fiscale, l'an e il quomodo delle attività commerciali, ovvero se può essere ravvisata un'attività commerciale e, in subordine, il modo con cui la stessa viene esercitata.

Ora, nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ammise, nei giudizi di merito, di essere riuscita ad addentrarsi «nel merito delle singole riprese fiscali, ai fini di determinarne l'imponibilità o meno», premettendo, per di più, che l'Istituto religioso aveva riconosciuto l'esistenza di un'attività commerciale (gestione di una scuola) e che lo stesso Istituto aveva dichiarato, nell'apposito questionario, di «non avere una contabilità analitica», bensì «una contabilità costituita da “entrate e uscite”». Pertanto, pur essendo implicitamente desumibile da tali affermazioni dell'Agenzia delle Entrate l'avvenuto adempimento dell'obbligo di separazione contabile da parte dell'Istituto nonché la possibilità di distinguere le varie voci contabili, il Giudice di appello considerò inadempito l'obbligo della separazione contabile, escludendo, di conseguenza, l'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 143, co. 3, lett. b), TUIR per i contributi pubblici, in ragione dell'asserita impossibilità di individuare questi ultimi all'interno del bilancio.



A riguardo, il Giudice di secondo grado prese alla lettera l'obbligo di doppia contabilità, concependolo in sintonia con quell'indirizzo interpretativo che vorrebbe desumerne la necessità di elaborare due separati e completi bilanci, per ogni genere di attività svolta, ciascuno dei quali dovrebbe figurare su distinti supporti documentali.

Al contrario, la **giurisprudenza di legittimità** si è mantenuta coerente al proprio **indirizzo interpretativo**, perseverando nel ritenere **sufficiente, per adempiere all'obbligo legale della separazione contabile, una chiara distinzione tra i fatti amministrativi** (monetario-finanziari ed economici) **relativi all'attività istituzionale e quelli riguardanti l'attività commerciale**, in quanto sarebbe, comunque, garantita la **ratio legis** di assicurare la **trasparenza** e la **divisione tra le differenti attività**.

Oltretutto, di questo **parere** non è solo la giurisprudenza di legittimità, ma persino l'**Amministrazione Finanziaria**: infatti, l'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione 13 marzo 2002, n. 86/E, ha reputato che un unico impianto contabile consente di provvedere alle già menzionate esigenze legali, lasciando, al contempo, margine alle Autorità competenti di esercitare i controlli fiscali.

In ogni caso, l'apprestamento di un impianto di conti unico è facoltativo, in modo tale da lasciare all'organo amministrativo degli enti la scelta circa il modello di impianto contabile da adottare, permettendo di spaziare da una contabilità per così dire *minimalista*, devota cioè all'essenziale, fino alla messa a punto del metodo della partita doppia, alla stregua di quanto avviene per la contabilità ordinaria degli enti commerciali.

In conclusione, la Corte Suprema di Cassazione, ribadisce, nella **sentenza in commento**, il **principio di diritto** per cui «*il bilancio [...] può essere redatto con qualsiasi metodo secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, non essendovi alcun obbligo di adeguarsi nella redazione del bilancio alle disposizioni concernenti gli schemi, la forma previsti per il bilancio delle società di capitali*»[30]

A riguardo, al fine di corroborare l'esattezza di questo principio, è interessante evidenziare il **parallelismo** che la Corte effettua in relazione alla disciplina sul **Terzo settore**, la quale distingue, sempre ai fini tributari, tra enti del *Terzo settore commerciali* ed enti del *Terzo settore non commerciali*. Tuttavia, si badi, questa distinzione non è sovrapponibile a quella operata dal TUIR con riferimento agli entri estranei all'ambito del Terzo settore, come, del resto, si evince dalla richiesta, da parte dell'art. 9 della legge delega 106 del 2016, di una revisione complessiva della normativa

tributaria nell'*ambito del Terzo settore*. Nonostante la differente determinazione delle categorie fiscali, l'art. 79, co. 1, CTS prevede l'applicazione del TUIR, anche se in via meramente residuale e in quanto compatibile con la normativa sul Terzo settore: dunque, anche gli enti del Terzo settore hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata in relazione all'attività commerciale svolta, da intendersi negli stessi termini di cui abbiamo dato conto sopra.

Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sezione distaccata di Messina, n. 131/27/2013, depositata il 31 maggio 2013, *Considerato in diritto*, pag. 2.

L'imprescindibilità del fine di religione o di culto è affermata espressamente, mediante due formulazioni analoghe, dall'art. 7, co. 2, L. 25 marzo 1985, n. 121 (*Ratifica ed esecuzione dell'Accordo 18 febbraio 1984*) e dall'art. 1, L. 20 maggio 1985, n. 222 (*Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi*): in sintesi, lo Stato italiano riconosce come persone giuridiche civili, attraverso un'apposita procedura, gli enti canonici, approvati o eretti dall'Autorità ecclesiastica competente ed aventi sede in Italia, a condizione che perseguano un fine di religione o di culto, sia nel momento in cui viene inoltrata l'istanza di riconoscimento che durante l'intera vita dell'ente. La presenza di questo *elemento causale*, che deve configurarsi in termini costitutivi ed essenziali, è accertata dall'Autorità governativa deputata alla verifica, tenendo in debito conto la distinzione tra le attività religiose/culturali e quelle diverse, operata dall'art. 16, L. 20 maggio 1985, n. 222. A riguardo, va ribadito che l'espletamento della verifica debba avere ad oggetto le concrete modalità con cui il fine di religione e di culto viene perseguito, non essendo, invece, sufficiente una mera valutazione delle risultanze dello statuto dell'ente: si veda quanto ufficialmente enucleato in Commissione Paritetica Italia – Santa Sede, *Relazione sui principi*, 6 luglio 1984, in *Foro it.*, 1984, V; Presidenza del Consiglio dei Ministri, *La revisione del Concordato. Un accordo di libertà*, Roma, 1986. In giurisprudenza, si rinvia a Cons. Stato, sez. I, 02 novembre 2009, n. 2750/09, in *Giurisdiz. amm.*, 2009, I, 1543, in cui i Giudici hanno sostenuto che, in sede di accertamento sulla sussistenza della finalità religiosa o culturale, occorre condurre un'attenta valutazione, caso per caso, la quale può sfociare in un esito positivo, allorché le attività, previste dallo stesso art. 16, lett. a), L. 222/1985, risultino «*essenzialmente*» perseguite in concreto.

Negli anni, la dottrina si è incentrata a specificare la portata dell'endiadi «*costitutivo ed essenziale*» che deve caratterizzare la finalità degli enti ecclesiastici ci-





vilmente riconosciuti: secondo S. Berlingò, *Enti e beni religiosi in Italia*, il Mulino, Bologna, 1992, pag. 82, la condizione si verificherebbe quando la finalità religiosa o culturale assuma «un rilievo eminente e centrale tra le varie finalità, così da configurarsi come vera e propria “causa” (dell’istituzione) dell’ente»; analogamente, si esprime C. Cardia, *Principi di diritto ecclesiastico – Tradizione europea legislazione italiana*, Giappichelli Editore, Torino, 2015, pag. 337, il quale ritiene che la suddetta finalità debba figurare come la «ragion d’essere dell’ente». Invece, per F. Finocchiaro, *Diritto ecclesiastico*, XII ed., Zanichelli Editore, Bologna, 2015, pag. 278, l’endiadi riceverebbe «un suo chiarimento nel successivo art. 16 lett. a. È l’interpretazione sistematica delle due disposizioni che vale a chiarire il significato della prima. [...] L’ente, per essere qualificato come “ecclesiastico”, deve avere uno statuto e/o tavole di fondazione che presentino uno degli anzidetti temi come fine principale dell’ente e, di fatto, deve svolgere come attività preponderante una delle attività sopra menzionate».

La circostanza di aver approntato un procedimento legale di riconoscimento della personalità giuridica civile non attenta all’autonomia della Chiesa cattolica, per la sua natura di *societas iuridice perfecta*, la quale trova tutela nel principio di distinzione degli ordini, ricavato dal combinato disposto degli artt. 7, co. 1, e 8, co. 2, Cost. In tal senso, sono significative le considerazioni effettuate in R. Benigni, *Il riconoscimento civile dell’ente ecclesiastico, tra Concordato del 1929, Accordo del 1984, “prassi” amministrativa e “regime” non profit: quali prospettive*, in *Dir. eccl.* 3, 2000, pagg. 886-887, per la quale il regime di specialità a favore degli enti ecclesiastici è «delimitata, per entrambi gli ordinamenti, dalla imposizione di requisiti e procedure positive, specifiche e puntuali. Pertanto ai fini del riconoscimento civile, se l’ordinamento italiano potrà pretendere il solo possesso dei requisiti indicati dalla legge n. 222 del 1985 e verificarli sulla base dei criteri della stessa posti, parimenti l’ordinamento canonico, non potrà far valere la propria originarietà ai fini di una esenzione del diritto comune, fuori da quegli ambiti». Per giunta, «i requisiti positivamente indicati dalla legge 222 del 1985» sono «limite e misura della eventuale discrezionalità statuale in sede di attribuzione della personalità giuridica italiana all’ente ecclesiastico». L’Autrice sostiene che, in un tale contesto, specialmente nella fase di riconoscimento civile dell’ente canonico, «l’esigenza di conservazione della propria “originarietà” è per l’ente il valore fondamentale, condizione e garanzia di un più generale regime “speciale” inglobante l’intera esistenza dell’ente stesso. Non a caso tutte le disposizioni concordate in materia di enti

si preoccupano di porre limiti, garanzie e dettagliate procedure, in primis relativamente a tale fase costitutiva» (pag. 883).

Sul punto, cfr. A. Vitale, *Corso di diritto ecclesiastico. Ordinamento giuridico e interessi religiosi*, X ed., Giuffrè Editore, Milano, 2005, pag. 423, secondo cui nell’ordinamento italiano «si intende riconosciuta alla persona giuridica una capacità generale e non già funzionale, per cui essa può esercitare qualsiasi tipo di attività. E questo vale per quelle particolari persone giuridiche che sono gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti»; in senso analogo, A. Bettetini, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, in *Il Codice Civile-Commentario*, Art. 831, Giuffrè Editore, Milano, 2005, pag. 67; F. Santoro Passarelli, *Dottrine generali del diritto civile*, IX ed., Jovene, Napoli, 2012, pagg. 43-44.

Sempre da una prospettiva di carattere sistematico, si pone la considerazione fatta in P. Cavana, *Gli enti ecclesiastici nel sistema pattizio*, Giappichelli Editore, Torino, 2011, pag. 189, il quale, riferendosi alla possibilità per gli enti in parola di svolgere un’attività economica, ritiene che «sotto questo profilo la normativa pattizia sembra aver anticipato gli esiti della più recente evoluzione legislativa e giurisprudenziale in materia di enti non lucrativi, caratterizzati dal carattere ideale del fine statutario e per i quali oggi si ammette pacificamente [...] l’esercizio di attività d’impresa gestite con modalità che consentano la copertura dei costi con i ricavi, sì da garantire l’autosufficienza economica».

Per un approfondimento sull’art. 20 Cost., si consiglia M. Ricca, *Art. 20 della Costituzione ed enti religiosi: anamnesi e prognosi di una norma “non inutile”*, in *AA.VV.*, Studi in onore di Francesco Finocchiaro, CEDAM, Padova 2000, vol. II, pagg. 1537 e ss.; A. Guarino, *Diritto ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione*, Jovene, Napoli, 2012; F. Finocchiaro, *Diritto ecclesiastico, cit.*, pagg. 236-243; L. Decimo, *Le organizzazioni religiose nel prisma costituzionale dell’art. 20*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018; G. Dalla Torre, *Lezioni di diritto ecclesiastico*, Giappichelli Editore, Torino, 2019, pagg. 97-100; A. Fuccillo, *Le proiezioni collettive della libertà religiosa*, in *Rivista telematica* (www.statoecliese.it), 18, 2019, pagg. 12-15, secondo cui l’art. 20 Cost., nel tutelare in linea diretta il fine di religione e di culto, «assume il ruolo di regola prodromica all’esercizio dei diritti e delle libertà sancite negli artt. 7, 8 e 19, in quanto tutela e promuove le condizioni fattuali che di essi costituiscono il presupposto. Nel disegno costituzionale l’art. 20 Cost. assumerebbe quindi una rinnovata carica propulsiva in quanto con esso il legislatore costituzionale avrebbe inteso assicurare protezione e promozione a quelle formazioni sociali nelle quali è possibile il libero sviluppo della religiosi-



tà individuale e collettiva. [...] Dalla lettura sistematica delle norme costituzionali, che muove i propri passi dall'art. 20, [...] discende un chiaro dovere (e non solo mera possibilità) di promozione delle formazioni sociali religiosamente orientate che investe indubbiamente il legislatore ordinario, [...] in un'ottica promozionale degli enti religiosi [...]. La doverosità dell'art. 20 deve ritenersi altresì riferibile all'attività del giurista, il quale, dovrà garantire la corretta applicazione della norma anche attraverso l'interpretazione e l'applicazione di istituti e strumenti negoziali». Per questi motivi, l'art. 20 Cost. «promuovendo direttamente le finalità religiose, sembrerebbe svolgere un'attività di nomopoiesi, in quanto stimola la produzione di norme di condotta direttamente riferibili al fattore religioso».

A riguardo, si veda Presidenza del Consiglio dei Ministri, *La revisione del Concordato. Un accordo di libertà*, cit., pag. 527, per cui le attività profane, di cui all'art. 16, lett. b), L. 222/1985, devono assumere un ruolo «marginale nell'ambito degli scopi che l'ente persegue».

Una descrizione dello stretto legame intercorrente tra la Comunità ecclesiale e i propri enti è riportata in Associazione Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Cattolici, *Guida normativa e fiscale per gli Enti Ecclesiastici. Gli Enti Ecclesiastici fra Diritto Canonico e normativa fiscale* Otranto, 2018, pag. 10, in cui è, per l'appunto, sottolineato che «il diritto canonico definisce lo statuto dell'ente e lo concepisce come strumentale per il conseguimento della comunione ecclesiale, bene comune superiore. L'ente quindi è una particolare istituzione ecclesiale, che si colloca in un rapporto di coessenzialità con la comunità ecclesiale ed è ad essa funzionale. L'ente non è quindi solo il prolungamento della vita della Chiesa per il raggiungimento dei suoi fini, ma è esso stesso Chiesa, cioè luogo in cui i fedeli costituiscono la Chiesa, secondo la consegna di Gesù Cristo».

Al contrario, perplessità sul rispetto della struttura e della finalità dell'ente, a causa della «sostanziale inapplicabilità», sono espresse in D. Fondaroli, A. Astrologo e G. Silvestri, *Responsabilità "amministrativa ex d.lgs. n.231 del 2001 ed enti ecclesiastici civilmente riconosciuti*, in *Rivista telematica (www.statoe.chiese.it)*, 38, 2012, pag. 9.

Per un ulteriore approfondimento in dottrina, si rinvia a P. Picozza, *L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, Giuffrè Editore, Milano, 1992, pagg. 74-79.

Una volta ottenuta la qualifica di *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, la collettività giuridica aleggia tra due ordinamenti, quello confessionale di origine e quello statale in cui ha ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica civile, avvalendosi di una disci-

plina speciale per quanto attiene ai controlli esterni, all'efficacia civile delle autorizzazioni canoniche e al particolare regime fiscale, così da non renderli omologabili alle persone giuridiche private, cui si applica il diritto comune: cfr. R. Benigni, *Il riconoscimento civile dell'ente ecclesiastico, tra Concordato del 1929, Accordo del 1984, "prassi" amministrativa e "regime" non profit: quali prospettive*, cit., pag. 883. Talché, come scritto in R. Benigni, *L'ente ecclesiastico tra specialità e diritto comune. Affrancamento della disciplina giuridica dell'ente dal suo connotato teologico-soggettivo: conseguenze pratiche e profili di legittimità*, in *Dir. eccl.*, 3, 1998, pag. 601, nota 3, «si riconosce all'ente ecclesiastico un "privilegio" in ragione della sua attività religiosa e culturale, fuori da tale ambito il trattamento speciale viene però ritenuto ingiustificato. [...] Di fatto, [...] l'art. 7.3 dell'Accordo di Villa Madama, nel testo poi approvato, viene a confermare una specialità globale e generale dell'ente ecclesiastico». Questa esigenza di tutelare l'autonomia della Confessione, a cui l'ente appartiene, spiega il motivo per cui *L'Accordo di Villa Madama del 1984 e la legislazione pattizia non mancano di ribadire, in molteplici occasioni, l'applicabilità della legislazione italiana «nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti»*: in via esemplificativa, si veda l'art. 7, co. 3, L. 25 marzo 1985, n. 121.

Come sottolineato in Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, n. 526, *Motivi della decisione*, pag. 2, punto 1, «il giudice di appello, condividendo la pronuncia di primo grado, avrebbe fatto perdere all'Istituto la natura di Ente Ecclesiastico, mentre l'attribuzione di tale natura spetta solo all'Autorità ecclesiastica». Concetto ribadito a pag. 6, punto 4.2, cpv., in cui la Corte sostiene che «il giudice tributario non avrebbe [...] potuto disconoscere all'Istituto la natura di "ente ecclesiastico", in quanto in base al Concordato 1929 ed alle successive modifiche, la natura ecclesiastica dell'ente è riconosciuta solo dal diritto canonico, mentre lo Stato italiano può solo operare il "riconoscimento" dell'ente ecclesiastico nello Stato».

Sul punto, preme ribadire che la procedura di disconoscimento civile degli enti ecclesiastici segue lo schema del riconoscimento. Quindi, sono necessari i requisiti legali e l'intervento delle apposite Autorità, come dimostra la disposizione dell'art. 19, co. 2, L. 222/1985: «In caso di mutamento che faccia perdere all'ente uno dei requisiti prescritti per il suo riconoscimento può essere revocato il riconoscimento stesso con decreto del» *Ministro dell'Interno*, «sentita l'autorità ecclesiastica e udito il parere del Consiglio di Stato».

Art. 7, co. 2, c.p.v., L. 25 marzo 1985, n. 121: «Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della

struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime».

In linea di massima, dunque, come rilevato in R. Benigni, *Il riconoscimento civile dell'ente ecclesiastico, tra Concordato del 1929, Accordo del 1984, "prassi" amministrativa e "regime" non profit: quali prospettive*, cit., pag. 883, «l'esigenza di conservazione della propria "originarietà" è per l'ente il valore fondamentale, condizione e garanzia di un più generale regime "speciale" inglobante l'intera esistenza dell'ente stesso».

Dopotutto, tale specialità, garantita dal rispetto della struttura e delle finalità degli enti, come specificato dalla stessa legislazione pattizia, risulta compatibile con lo svolgimento di ulteriori attività profane. Difatti, come evidenziato in A. Fuccillo, R. Santoro e L. Decimo, *Gli enti religiosi ETS. Tra diritto speciale e regole di mercato*, ESI, Napoli, 2019, pag. 67, «nell'attuale sistema giuridico gli enti ecclesiastici agiscono nel mercato dei beni e servizi al pari degli altri operatori economici», senza compromettere con ciò l'apparente diversità causale tra ecclesiasticità dell'ente e commercialità dell'imprenditore: per un approfondimento sul tema, si rinvia alle pagg. 68-74.

Sembra alquanto perentorio il concetto riportato in G. Rivetti, *Enti ecclesiastici e ammissibilità alle procedure concorsuali: profili interordinamentali*, in *Rivista telematica* (www.statoecheme.it), 32, 2014, pagg. 7-8, secondo cui «la qualifica di "ecclesiastico", infatti, è certamente favoritiva quando risponde alle esigenze religiose, ma del tutto irrilevante quando l'ente assume una differente funzione». Invero, pur avendo la legislazione pattizia assoggettato le attività diverse alle leggi dello Stato, che disciplinano quelle specifiche materie, il profilo soggettivo degli enti ecclesiastici non può svanire completamente, altrimenti tali enti, essendo finalisticamente orientati, rischierebbero la revoca del riconoscimento civile per la perdita dei requisiti richiesti dalla legge. Proprio sulla convivenza tra regime comune e regime speciale, si esprime P. Cavana, *Gli enti*, cit., pagg. 192-193, per cui «l'ipotesi di un possibile conflitto tra regime soggettivo dell'ente e regime delle attività da questo svolte [...] non viene elusa ma è espressamente considerata e risolta dal legislatore pattizio dando prevalenza ai profili soggettivi, strutturali e finalistici dell'ente, sottraendoli ad eventuali alterazioni per effetto dell'applicazione delle leggi civili concernenti le singole attività. Il che on significa che all'ente ecclesiastico non possa essere applicato, in relazione alle attività svolte, lo statuto dell'imprenditore, ma ciò sarà possibile solo nella misura in cui esso non incida irreparabilmente sul suo regime soggettivo come delineato nella normativa pattizia».

Per ulteriori approfondimenti sul tema, si rinvia, altresì, ad A. Fuccillo, *Enti ecclesiastici e impresa commerciale: finalmente un binomio compatibile!* (nota a Cass, Sez. Unite, 11 aprile 1994, n. 3353), in *Dir. eccl.*, 4, 1995, pagg. 463 e ss.; F. Franceschi, *Scuole confessionali, esercizio di attività industriale e diritto agli sgravi contributivi: note in margine ad una recente sentenza della Suprema Corte* (nota a Cass., Sez. Lav., 5 gennaio 2001, n. 97), in *Informazione previdenziale* 2001, pagg. 1215 e ss.; A. Bettegini, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, cit., pagg. 68-70; Id., *L'attività commerciale di un ente ecclesiastico*, in J. I. Arrieta, *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato: studi sull'istruzione CEI in materia amministrativa*, Marcianum Press, Venezia, 2007, pagg. 191 e ss.; D. Fondaroli, A. Astrologo e G. Silvestri, *Responsabilità "amministrativa"*, cit., pagg. 10-12. Di tale situazione offre una sintesi di carattere generale A. Perego, *Enti religiosi, Terzo settore e categorie della soggettività tributaria*, in *Jus*, 2019: «In prospettiva tributaria, la categoria soggettiva degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non è come spesso appare o la si descrive, e cioè un omogeneo insieme di enti che per legge hanno ad oggetto esclusivo o principale un'attività di religione o di culto, la quale non è mai fiscalmente commerciale: tali enti non costituiscono, in sintesi, una monolitica "species" legale della categoria soggettiva degli enti non commerciali di cui all'art. 73, co. 1, lett. c del TUIR».

In argomento, si veda quanto esposto in G. Dalla Torre, *Lezioni*, cit., pag. 228, in cui ci si sofferma sulla ragione giuridica dell'art. 7, co. 3, L. 121/1985, rinvenibile nell'esigenza di «distinguere tra regime interno dell'ente, dipendente dalle norme confessionali, e regime delle sue attività esterne, doverosamente ricondotto alle leggi civili al fine di evitare la formazione di aree di ingiustificato privilegio nell'esercizio di attività proprie anche di altri soggetti (principio di uguaglianza) e la lesione di interessi generali tutelati dal legislatore statale (o regionale) in relazione ai vari settori di attività».

Ulteriori analisi sull'argomento sono effettuate in Associazione Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Cattolici, *Guida*, cit., pag. 33, per cui «sarà necessario stabilire in maniera oggettiva, prima di decidere se l'ente sia soggetto all'applicazione della normativa fiscale e, quindi, sia considerato al pari degli altri enti commerciali, se l'attività economica esercitata dall'associazione religiosa sia solo strumentale, saltuaria, sporadica o accessoria rispetto a quella istituzionale dell'ente stesso oppure non sia svolta (forse anche) in maniera anche prevalente rispetto alla prima». In seguito alla valutazione, come sostiene P. Clementi, *La fiscalità dell'ente ecclesiastico*, in P. Clementi e L. Simonelli (a cura di), *L'ente ecclesiastico a trent'anni*

dalla revisione del Concordato, Giuffrè Editore, Milano, 2015, pagg., pagg. 308-309, «in forza di questa “equiparazione concordataria”, ogni norma specifica rivolta agli enti e/o alle finalità di beneficenza o di istruzione si applica automaticamente, sia agli EECR in quanto soggetti fiscali, sia alle loro attività di religione o culto. [...] Va precisato che l’equiparazione opera **solo agli effetti strettamente tributari** e non può essere evocata per applicare altre norme statali relative alla beneficenza e all’istruzione alle attività di religione o culto o agli EECR».

Questa situazione si è venuta a creare per il mancato compimento dell’originario progetto di riforma del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), il quale prevedeva la sostituzione dell’Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF) con l’Imposta sul Reddito (IRE), cui sarebbero stati sottoposti sia le persone fisiche che gli Enti non commerciali.

Cfr. P. Clementi, *La fiscalità dell’ente ecclesiastico*, cit., pagg. 303-304.

Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 4, punto 3, in cui si specifica che quell’indirizzo interpretativo, sostenuto da una parte di dottrina, troverebbe «implicita conferma dalla relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 460 del 1997, sicché gli enti ecclesiastici potrebbero essere definiti come enti non commerciali “di diritto”», considerato che la legge presuppone sempre, per il riconoscimento civile, che l’ente abbia ad oggetto esclusivo o principale un’attività di religione o di culto, rendendo così superfluo un successivo «controllo fiscale sull’effettiva natura non commerciale».

Su questa linea, si veda Consiglio Nazionale Del Notariato, Studio n. 864 bis, 21 aprile 1999, *Enti ecclesiastici, con particolare riferimento al D.Lgs. n. 460/1997*, est. C. Brunelli, pag. 14, in base al quale «gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili rientrano sicuramente nella categoria degli enti non commerciali, anzi si potrebbe affermare che, alla luce di quanto stabilisce il nuovo comma 4 dell’art. 111-bis del T.U.I.R., modificato dall’art. 6 del D.Lgs. n. 460/1997, possono qualificarsi enti commerciali di diritto».

Sulla stessa scia, si pone Caritas Italiana, Alcune riflessioni intorno alla configurazione civilistica e fiscale dell’Ente Ecclesiastico Civilmente Riconosciuto, agosto 2007, pag. 2, secondo cui «essendo il perseguimento delle finalità di religione e culto l’oggetto esclusivo dell’Ente Ecclesiastico Civilmente Riconosciuto (EECR), ed essendo questa [...] una previsione di legge (art. 7, comma 2, Legge 121/85), si comprende perché l’EECR non possa mai perdere la qualifica di ente non commerciale, anche quando l’attività commerciale

posta in essere dovesse essere quantitativamente importante: a rafforzamento di tale conclusione, l’esplicita previsione dell’art 149, comma 4, che stabilisce che all’EECR non si applicano le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale. A tale proposito è bene notare come la definizione di attività commerciale secondo il Codice Civile e secondo la normativa fiscale non sia coincidente, la seconda essendo più estensiva della prima [...]. Il legislatore fiscale, avendo a misura l’attività da sottoporre a imposizione (diretta o indiretta), pur partendo dal medesimo presupposto (è attività commerciale quella corrispondente all’esercizio in forma di impresa delle attività previste dall’art. 2195 C.C.), estende la nozione di attività commerciale alle medesime attività anche se svolte in via non esclusiva e anche se non organizzate in forma di impresa (art. 55 TUIR e art. 4 DPR 633/72)».

In senso analogo, si esprime G. M. Cipolla, *Profili fallimentari e profili fiscali nell’amministrazione degli enti ecclesiastici*, in Conferenza Episcopale Italiana, *Temi di amministrazione dei beni ecclesiastici e riforma del terzo settore*. Seminari nazionali di studio per gli economisti e responsabili degli uffici amministrativi, seminario tenutosi in Roma, 15 ottobre 2013, pag. 36, per cui «la norma fiscale (l’art. 149, comma 4 TUIR) [...] sterilizza, ai fini tributari, il comportamento in concreto tenuto dagli enti ecclesiastici stabilendo che tali enti, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche e diversamente da ogni altro ente, non possono mai perdere la qualifica di ente non commerciale. Quand’anche dovessero svolgere prevalentemente un’attività commerciale, gli enti ecclesiastici restano fiscalmente “enti non commerciali”, con tutto ciò che ne consegue in punto di applicazione (a tacer d’altro) del peculiare regime riservato a tali enti dallo stesso TUIR. La susposta conclusione rimane ferma quand’anche gli enti ecclesiastici – come spesso accade – dovessero investire tutto o gran parte delle proprie disponibilità economiche nell’acquisizione di beni strumentali allo svolgimento dell’attività imprenditoriale o di beni mobili quali azioni o obbligazioni». Tuttavia, lo stesso Autore riconosce che «nella relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. n. 460/1997 il cui testo era stato trasfuso nell’art. 111 bis TUIR (cui corrisponde appunto, a seguito della riforma ires, l’art. 149) la ratio dell’art. 149, ult. comma (già art. 111 bis, ult. comma) TUIR è individuata significativamente nel fatto che negli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili “sono prevalenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica”».

In senso conforme, P. Piccolo, *Gli obblighi contabili degli enti ecclesiastici tra attività non profit e for profit*, in *Rivista telematica* (www.statoeche.it), 21, 2013,





pagg. 2-3, per la quale «è opinione comune che, per l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, vige la presunzione di "non commercialità" 7 per il fatto che questi non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Tale assunto è confermato sia dalla nozione civilistica di imprenditore (cfr. artt. 21358 e 21959 c.c.) sia dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa (cfr. artt. 55 e 56 Tuir10) e sull'esercizio d'impresa (cfr. art. 4 d.P.R. n. 633 del 1972), in quanto, non essendo l'attività religiosa diretta alla produzione o alla cessione di beni né alla prestazione, eventualmente economica, di servizi, non può essere di natura commerciale».

Si veda Associazione Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Cattolici, Guida, cit., pag. 9: «L'espressione ente ecclesiastico non appartiene al diritto canonico, che parla di persone giuridiche, ma a quello civile ed ecclesiastico. È utilizzata nell'articolo 831, comma 1, del Codice Civile che, a sua volta, riprende la terminologia del Concordato Lateranense dell'11 febbraio 1929. È stato ripreso nell'Accordo di revisione del Concordato Lateranense del 18 febbraio 1984 e nelle "Norme per la disciplina della materia degli enti e beni ecclesiastici", comunemente nota come Legge 222/1985».

Sul punto, si veda P. Picozza, Gli enti ecclesiastici: dinamiche concordatarie tra innovazioni normative e disarmonie del sistema, in Quad. dir. pol. eccl., 1, 2004 pag. 173, per cui «in altre parole il volume complessivo delle attività economiche riferite alle attività diverse, non può essere tale da far assumere all'ente una caratterizzazione di tipo commerciale». Lo stesso Autore, nella nota 28, specifica che «questa condizione (prevalenza delle attività commerciali) può essere motivo di legittimo impedimento, anche per il riconoscimento della qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, ai sensi dell'art. 4 della citata legge n. 222/1985».

Similmente si esprime C. E. Varalda, Enti ecclesiastici cattolici e procedure concorsuali. La rilevanza del "patrimonio stabile" nella gestione della crisi, in Rivista telematica (www.statoecliese.it), 28, 2015, pag. 4, il quale prospetta, per l'ipotesi in cui le attività diverse non siano svolte «per così dire, a fianco o in parallelo con quella religiosa» o, comunque, non ad «essa strumentale», l'eventualità che «si potrebbe arrivare, con un procedimento uguale a quello attributivo di personalità giuridica, a una modificazione sostanziale dell'ente ecclesiastico per mutamento del fine».

Sullo stesso piano, A. Celli, Amministrazione dell'ente ecclesiastico: prevenzione e gestione delle criticità. Procedure concorsuali, in P. Clementi e L. Simonelli (a cura di), L'ente ecclesiastico, cit., 292 e in Conferen-

za Episcopale Italiana, Temi, cit., seminario tenutosi in Roma, 15 ottobre 2013, pag. 10, il quale, premettendo che le attività diverse da quelle religiose e culturali «possono definirsi come attività possibili, il cui divieto all'esercizio per gli enti ecclesiastici risulterebbe incostituzionale», stante l'art. 20 Cost., precisa che «certamente, qualora la concreta attività che l'ente svolge abbia caratteristiche, quantitative e qualitative, tali da far perdere a questo i requisiti originari suoi propri, mediante prevalenza assoluta delle sue attività profane, così da rendere marginale il suo fine religioso o la giustificazione della sua appartenenza alla Confessione, si ha uno snaturamento del proprio carattere ontologico; con conseguente possibile refluenza di segno negativo sulla sua qualificazione come ente ecclesiastico in entrambi gli ordinamenti».

In senso analogo, si esprime P. Clementi, La fiscalità dell'ente ecclesiastico, cit., pag. 305, la quale sottolinea proprio la relatività della presunzione per cui un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto rientri nella qualifica di Ente non commerciale, visto che essa «implica – evidentemente – che l'ente in questione mantenga la propria natura. Qualora, infatti, in un EECR venisse meno la finalità di religione o culto, il Ministero dell'Interno – e non l'Amministrazione finanziaria – potrebbe revocare il riconoscimento di EECR; di conseguenza, non sarebbe più operante il quarto comma dell'articolo 149 e tornerebbero applicabili i criteri comuni per accertare la qualifica di ENC».

Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 4, punto 3.2.

[18] Si veda Commissione Europea, Decisione 284/2012/UE, 19 dicembre 2012, in Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, 18 giugno 2013, L 166/43, punto 6.3, § 152.

Si rinvia a Commissione Europea, ivi, L 166/44, punto 6.3, § 158.

Cfr. Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pagg. 5-6. Punti 3.3 e 3.4.

Si veda Cass. civ., Sez. VI, ord. 13 dicembre 2016, n. 25586, la quale riprende l'indirizzo interpretativo dato in Agenzia Delle Entrate, Risoluzione 19 luglio 2015, n. 91/E, pag. 6, in cui si esponeva che «il requisito soggettivo non è sufficiente. La riduzione dell'imposta, infatti, può in concreto applicarsi solo in relazione alle attività dirette di culto e religione nonché a quelle diverse per le quali sia riconosciuto il **nesso di strumentalità immediata e diretta**».

Nello stesso senso, le medesime considerazioni erano state espresse da Cass. civ., Sez. I, sent. 29 marzo 1990, n. 2573, in Giust. civ., 1990, I, 2605, *Motivi della decisione*, nella quale si sostiene che un ente ecclesiastico può beneficiare della riduzione ai fini

IRPEG «solo se l'attività da essi in concreto esercitata resti nell'ambito dei loro fini istituzionali tipici, esplicitamente determinati nello statuto, o, quanto meno, in ipotesi di attività non prevalente, si ponga in **rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini**».

Tra l'altro, all'indomani di tale decisione, si è espresso, in maniera ancor più rigorosa, Cons. Stato, parere 8 ottobre 1991, n. 1296, che ribadisce l'insussistenza della sola natura soggettiva di un ente ecclesiastico per ottenere l'agevolazione IRPEG, dal momento che il beneficio fiscale, presentandosi come un'eccezione al principio di corrispondenza tra capacità contributiva e soggettività tributaria, deve essere ancorato alla preordinazione dell'attività, svolta concretamente dall'ente ecclesiastico, ai fini che il Legislatore ha reputato meritevoli di tutela.

Questa sentenza è stata richiamata in Cass. civ., Sez. I, sent. 08 marzo 1995, n. 2705, in Foro it., 1995, I, 3511, *Motivi della decisione*, nella quale è stato affermato che, per un caso di accertamento ai fini IRPEG, «la sola natura del soggetto non è però sufficiente per l'attribuzione dell'esenzione. [...] pur se tali soggetti sono identificati e qualificati in base ai fini che istituzionalmente perseguono, occorre che l'attività commerciale svolta sia, con quel fine, in un **rapporto di strumentalità diretta ed immediata**. Tale rapporto di strumentalità **deve essere accertato dal giudice del merito** – ed il relativo accertamento, ove, come nella specie, sia logicamente e congruamente motivato è incensurabile in sede di legittimità – sicché lo stesso viene ad essere correttamente escluso quando si tratta di attività volta al procacciamento di mezzi economici, ove, per l'intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine, non sia con esso coerente, in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando, cioè, si tratti di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al raggiungimento dei fini istituzionali. Dare esclusivo rilievo ai predetti fini si risolverebbe in un'incontrollabile estensione dell'agevolazione tributaria contro il carattere eccezionale di essa e nella possibilità, per il soggetto, di preconstituirsì il regime fiscale più conveniente in contrasto con il **principio di effettività dell'imposizione tributaria**».

Dello stesso tenore Cass. civ., Sez. I, sent. 15 febbraio 1995, n. 1633, in *Fisco*, 1995, 3872; *Comm. trib.*, 1995, II, 507, per cui, sempre in tema di riduzione dell'aliquota IRPEG a favore degli enti che perseguono fini religiosi o culturali, «non è sufficiente che detti enti siano sorti con tali enunciati fini, ma **occorre altresì accertare l'attività in concreto esercitata** dagli enti medesimi (come descritta nell'atto costitutivo, con pre-

cisa indicazione dell'oggetto, ovvero, in difetto, come effettivamente svolta) non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, e, inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente [...], che la stessa sia in **rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione e di culto**, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti (dovendo altrimenti essere classificata come «attività diversa», soggetta all'ordinaria tassazione)».

In materia di ICI, analoghe valutazioni sono state fatte nelle seguenti sentenze: Cass. civ., Sez. trib., 08 luglio 2015, n. 14226, in *Foro it.*, 2015, I, 3157; *Bollettino trib.*, 2016, 145, n. Righi; Cass. civ., Sez. trib., 08 luglio 2016, n. 13970, in *Mass.*, 2016, 473; Cass. civ., Sez. VI, ord. 03 maggio 2017, n. 10754, in *Riv. giur. edilizia*, 2017, I, 766; Cass. civ., Sez. trib., ord. 15 marzo 2019, n. 7415, in *Quaderni dir. e politica ecclesiastica*, 2019, 716, n. Elefante.

In materia di IRES, lo stesso principio è stato richiamato in Cass. civ., sez. trib., 02 ottobre 2013, n. 22493, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 733, n. Castaldi.

In giurisprudenza di merito, si veda Commissione Trib. Reg. Lazio, Sez. VI, sent. 10 luglio 2017, n. 4134, in *Mass. Nazionale Giur. Merito*, pagg. 136-137, in cui ha trovato conferma l'orientamento dei Giudici di legittimità.

In dottrina, un **giudizio critico a tale linea interpretativa** è espresso in F. Finocchiaro, *Diritto ecclesiastico*, cit., pag. 414: «Riteniamo infatti che, distinguendo fra **strumentalità immediata e mediata**, si finisca in un **bizantinismo giuridico**, di cui si fa eco la stessa *Risoluzione*». Questo sarebbe dovuto al fatto che la *Risoluzione* ha previamente tracciato una distinzione tra attività spirituali ed attività corporali dell'ente che ha richiesto il parere, concludendo che soltanto le prime sarebbero esenti, in virtù del loro nesso di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione e di culto dell'ente. Secondo l'Autore, dato che le sole attività corporali possono produrre reddito, è logico che il Legislatore tributario abbia inteso riferirsi solamente a queste, dimodoché «non accogliere questa interpretazione significa ritenere che il legislatore ha dettato una norma perlomeno inutile perché, tautologicamente, prevederebbe un'esenzione per attività che non sono comunque produttive di reddito».

Parimenti, si pone in senso critico L. Castaldi, *L'(in)applicazione dell'aliquota IRES dimezzata agli enti aventi fini di religione e di culto e i rapporti tra potere legislativo e potere giudiziario* (nota a Cass. civ., sez. trib., 02 ottobre 2013, n. 22493), in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, pagg. 733 e ss., in quanto «su un piano squisitamente logico, **non è dato comprendere** perché l'astratta suscet-





tibilità di una determinata attività ad essere utilizzata per il perseguimento (anche) di fini diversi da quelli di religione e di culto sia indice indefettibile di sua incoerenza rispetto al perseguimento di questi ultimi; **come pure sfugge perché** la medesima circostanza denoti per ciò solo la funzionalizzazione dell'attività al mero procacciamento di mezzi economici da parte dell'ente. [...] La Corte, infatti, modifica chiaramente il referente/destinatario della misura fiscale contemplata dalla norma [art. 6, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 601/1973]: non più il soggetto (l'ente) ma l'oggetto (l'attività). [...] **Con l'ulteriore bizzarro risultato** [...] che l'aliquota IRES dimezzata piuttosto che applicarsi (o non applicarsi) all'imponibile complessivo dell'ente, come disposto dall'art. 77 TUIR, finisca destinata a segmentata e atomistica applicazione, se del caso, con riguardo ai risultati reddituali parziali delle (sole) specifiche attività tipicamente di religione e di culto e a quelle relativamente alle quali sia predicabile il suddetto requisito di strumentalità immediata e diretta. E ferma rimanendo l'aggravante della difficoltà anche solo ad immaginare quali mai possano essere in concreto le attività [...] connesse in chiave di strumentalità diretta e immediata con le prime. [...] A nostro modo di vedere, il **vero snodo teorico da approfondire** per evitare che la previsione legislativa in questione, per come è ad oggi interpretata, finisca in prospettiva applicativa per mettere capo a risultati irragionevoli o evidentemente sperequativi, dovrebbe passare tutto attraverso una seria e ponderata rimediazione dei margini concettuali dell'impresa e della commercialità fiscale [...], tenendo in debito conto talune specificità organizzativo-gestionali proprie degli enti religiosi [...], la matrice comunitaria che, in nome dei principi di libero mercato e di concorrenzialità, tende progressivamente a dilatare i confini di entrambe le nozioni (di commercialità e di impresa), [...] i fenomeni di interferenza e di osmosi tra pubblico e privato che vengono a moltiplicarsi in settori – quali in particolare quelli concernenti l'erogazione di servizi essenziali alla collettività come l'istruzione, l'assistenza sociale e sociosanitaria, la cultura – che vedono impegnati in prima linea proprio gli enti di cui si discorre in questa sede».

Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 6, punto 4.3.

Come nota la Corte Suprema di Cassazione, nella sentenza in parola, i Giudici di merito incorsero in errore sulla natura, civile e fiscale, dell'ente ricorrente, giungendo, così, ad una conclusione contraddittoria. Infatti, nei primi due gradi di giudizio, si ritenne che l'Istituto religioso avesse perso la qualifica di *Ente non commerciale* a causa dello sfioramento dei parametri ex art. 149, co. 2, TUIR, alla stregua di quanto ri-

sultasse dagli atti presentati dall'Istituto con riferimento all'anno 2004: si veda Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sezione distaccata di Messina, n. 131/27/2013, cit., pag. 2, in cui è ribadito che «per quanto riguarda il mancato riconoscimento della qualifica di Ente non commerciale dell'Istituto Religioso, questo Collegio condivide sia sotto il profilo giuridico che normativo quanto deciso dai Giudici di primo grado, che non lo hanno ritenuto Ente Ecclesiastico non economico, stante quanto è dato rilevare dallo stesso Statuto dell'Istituto». Tuttavia, gli stessi Giudici di merito, dopo aver negato la natura di Ente non commerciale, ritennero violati gli artt. 143 e ss. TUIR, destinati proprio alla disciplina tributaria degli «Enti non commerciali residenti»: su questo punto, la Corte ha ravvisato la contraddizione, rilevando che «se, dunque, l'ente ecclesiastico non è ente non commerciale non potevano ad esso applicarsi queste disposizioni specifiche dettate proprio per gli «enti non commerciali»» (punto 4.2, cpv.)

Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 8, punto 4.6, cpv. 3, e punto 4.8.

Per indicazioni pratiche sulle diverse tipologie con cui gli obblighi fiscali possono essere adempiuti, si rinvia a M. Gelmetti, *Adempimenti contabili per gli enti non commerciali ed obbligo di rendicontazione*, in *Enti non profit*, 2, 2012, pagg. 10-16.

Sul tema, cfr. P. Clementi, *La fiscalità dell'ente ecclesiastico*, cit., pag. 332, nota 80, in cui si dà sinteticamente conto del quadro normativo di riferimento, negli stessi termini di quanto compiuto dalla Corte nella sentenza in commento.

A proposito, indicazioni pratiche vengono fornite in G. M. Colombo, *Regime fiscale e contabile dei contributi pubblici ad enti non commerciali*, in *Enti non profit*, 12, 2007, pag. 740, secondo cui «questa verifica deve essere fatta avendo presenti, oltre a quanto previsto dall'art. 55 del TUIR (esercizio di impresa) anche le eccezioni previste dalla legge rispetto alla regola generale», come avviene all'art. 143, co. 1, ult. cpv., e all'art. 148, co. 3, TUIR, «i quali prevedono, a determinate condizioni, la decommercializzazione delle attività svolte dagli enti non commerciali in generale». Si rinvia, altresì, a Id., *La contabilità fiscale degli enti non commerciali*, in *Corr. trib.*, 2010, pagg. 2526 e ss.

Si veda Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sezione distaccata di Messina, n. 131/27/2013, cit. In effetti, Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 7, punto 4.5, cpv. 2, sottolinea che «da questo errore, poi, si sono verificati tutti gli ulteriori errori a catena, con riferimento alla indicazione dei «contributi pubblici» tra redditi di impresa, trattandosi, invece, di redditi esenti ai sensi dell'art. 143 Tuir, comma 3, lett. b)».



Sul tema della contabilità dei contributi pubblici, indicazioni di carattere pratico sono enucleate in G. M. Colombo, *Regime fiscale e contabile dei contributi pubblici ad enti non commerciali*, cit., pagg. 741-743.

Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 7, punto 4.4, cpv. 3: «È evidente la violazione di legge [...], perché questa Corte ha ritenuto che il requisito della contabilità separata non richiede la predisposizione di due distinti e completi bilanci di esercizio».

In argomento, nella sentenza in commento, la Corte richiama i proprio precedenti, in cui si è trovata ad affrontare questioni analoghe. Nel dettaglio, in Cass. civ., Sez. trib., 03 luglio 2015, n. 13751, Motivi della decisione, si sostiene che «pure a fronte della contabilità unica (integrata) è sempre possibile separare la sfera di attività commerciale dalla sfera di attività istituzionale allo scopo di farne confluire il risultato in dichiarazione. La separazione invero può avvenire oltre che mediante l'adozione di due sistemi contabili (tale è l'effetto dell'obbligo di contabilità separata di cui all'articolo 144, comma 2 Testo Unicol.R.) anche mediante l'individuazione di appositi conti o sottoconti in seno alle risultanze contabili complessive dell'ente, conti o sottoconti evidenzianti la natura della posta contabile sottesa».

In seguito, lo stesso principio giuridico viene affermato in Cass. civ., Sez. trib., 14 luglio 2017, n. 17454.

L'Agenzia Delle Entrate, Risoluzione 13 marzo 2002, n. 86/E, Quesito n. 7, tenendo in conto dell'intento della legge di «rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti non commerciali ed evitare ogni commistione con l'attività istituzionale», considera, ad ogni modo, congruo allo scopo «la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale». Così, «la tenuta di una contabilità separata non prevede, infatti, l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività».

Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 8, punto 4.6, cpv. 5.

In particolare, l'art. 79 D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (c.d. *Codice del Terzo settore*) indica una serie di ipotesi di non commercialità, individuate mediante un «criterio formale relativo alle finalità di utilità sociale dell'attività svolta» nonché attraverso dei «criteri sostanziali, relativi alle concrete modalità di esercizio dell'attività stessa»: si veda G. Sepio, *Il nuovo diritto tributario del Terzo settore*, in A. Fici (a cura di), *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Edito-

riale Scientifica, Napoli, 2018, pagg. 163-164. Ad ogni modo, la disciplina del TUIR sugli enti non commerciali continuerà a trovar applicazione per quegli enti del Terzo settore che decideranno di non iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS).

[32] Per un approfondimento sul regime fiscale degli enti del Terzo settore, si rinvia a G. Sepio, *Regime tributario unificato per tutto il mondo non profit*, in *Il Sole 24 Ore – Focus norme e tributi*, 12 luglio 2017; G. Sepio e F. M. Silvetti, *La (non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del Terzo Settore*, in *il fisco*, 38, 2017; A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del Terzo Settore. Profili civilistici e tributari*, Giappichelli Editore, Torino, 2017, pagg. 222 e ss.; M. Ceolin, *Il c.d. Codice del Terzo settore (D.LGS. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?*, in *Le nuove leggi*, 1, 2018, pagg. 23 e ss.; G. Girelli, *Il regime fiscale del Terzo settore*, in M. Gorgoni (a cura di), *Il Codice del Terzo settore. Commento al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, Pacini Giuridica, Ospedaletto (Pisa), 2018, pagg. 398 e ss.; Sul punto, si rinvia ad A. Fatarella e F. M. Silvetti, *Riforma del Terzo Settore e controlli sugli enti non profit*, in *il fisco*, 3, 2018, pagg. 250 e ss.; V. Ficari, *Prime osservazioni sulla 'fiscalità' degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1, 2018, pagg. 57 e ss.; G. Sepio, *Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive disegnate dalla riforma*, in A. Fici, E. Rossi, G. Sepio, P. Venturi, *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, Editori Laterza, Bari-Roma, 2019, pagg. 128 e ss.; G. Sepio, *I criteri di qualificazione fiscale delle attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore*, in *Riv. dir. trib.*, 2019; A. Perego, *Enti religiosi*, cit.; G. M. Colombo, *ETS: enti commerciali o enti non commerciali?*, in *Enti non profit*, 1, 2020, pagg. 23-27.

[33] A riguardo, si veda L. Bagnoli, *La rendicontazione economica e sociale negli enti del Terzo settore*, in A. Fici (a cura di), *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018, pagg. 205-206.

Nello specifico, le linee guida sulle apposite scritture contabili da adottare da parte degli enti del Terzo settore, sulla base delle loro dimensioni, si rinvia al Decreto attuativo 5 marzo 2020, come rettificato successivamente dal Decreto 12 maggio 2020, emanato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Sul punto, osservazioni sono state fatte da M. Pozzoli, *Il bilancio degli enti del Terzo settore. Una prima analisi del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 2020. Autore Angelo Ciarafoni - Fonte www.printfriendly.com



Accesso della Finanza in studi professionali: quali regole

Condizioni e limiti per entrare nei locali adibiti all'attività o ad uso promiscuo con l'abitazione: chi deve essere presente e quali autorizzazioni occorrono.

Se svolgi una professione, potresti ricevere la visita della Guardia di Finanza che intende eseguire un accesso nei locali dove eserciti l'attività, per controllare l'adempimento degli obblighi fiscali ed effettuare una verifica. In questo modo, i militari delle Fiamme Gialle entrano nello studio e, in determinati casi, possono accedere anche all'abitazione privata, specialmente se essa è coincidente o attigua. In caso di **accesso della Finanza in studi professionali, quali sono le regole** da rispettare? Vediamo a quali condizioni e limiti può essere esercitato questo potere, molto invasivo per chi lo subisce, ma espressamente previsto e disciplinato dalla legge.

Indice

1. I poteri della Guardia di Finanza nelle verifiche fiscali
2. Accessi, controlli e ispezioni della Finanza nei locali
3. L'accesso della Finanza negli studi professionali
4. La presenza del titolare è necessaria?
5. L'apertura di mobili chiusi e il segreto professionale
6. L'accesso della Finanza nell'abitazione del professionista
7. L'accesso della Finanza nei locali a uso promiscuo

1. I poteri della Guardia di Finanza nelle verifiche fiscali

Le **verifiche fiscali**, quando non vengono condotte "a tavolino" dagli uffici in base ai dati di cui già dispone l'Amministrazione finanziaria, iniziano con l'accesso presso la sede del contribuente: questa fase è indispensabile per acquisire la documentazione – sia contabile sia extracontabile – utile agli accertamenti da compiere.

I **poteri della Guardia di Finanza** sono molto ampi: riguardano la prevenzione e repressione

delle violazioni alle norme tributarie e finanziarie e offrono alle Fiamme Gialle tutti gli strumenti di indagine connessi. La Guardia di Finanza assomma in sé i compiti tipici di **polizia tributaria** e quelli di **polizia giudiziaria** per l'acquisizione delle notizie di reato e delle relative prove.

2. Accessi, controlli e ispezioni della Finanza nei locali

L'**accesso della Guardia di Finanza** in tutti i luoghi destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali è previsto dalla legge ed è finalizzato alla ricerca di ogni elemento ritenuto utile per l'accertamento delle imposte e per la repressione dell'evasione fiscale. Questo potere di ispezione e verifica consente di eseguire una vera e propria perquisizione dei locali, necessaria per rilevare ed apprendere i documenti e ogni altra cosa utile per quantificare la capacità contributiva del soggetto accertato, determinare la base imponibile soggetta a tassazione e constatare la commissione di illeciti fiscali.

3. L'accesso della Finanza negli studi professionali

Quando il soggetto da verificare fiscalmente è un **professionista** (come un avvocato, medico, ingegnere, commercialista, notaio, ma anche un agronomo, un biologo o un perito industriale) l'accesso viene compiuto, senza alcun **preavviso**, nei locali dove egli svolge l'attività professionale, ma può estendersi ad altri immobili di sua proprietà o nella sua disponibilità, compresa l'abitazione privata.

I militari devono essere muniti di un'**autorizzazione** del loro capo ufficio, come il **foglio di servizio** firmato dal comandante del reparto di appartenenza, che dovrà indicare la tipologia del controllo da svolgere e il personale incaricato.

Questo documento va esibito al contribuente al momento iniziale dell'accesso e dovrà essere richiamato nel verbale redatto: delle operazioni svolte, infatti, deve essere compilato un **processo verbale** che documenti le attività eseguite, i rilievi compiuti e i documenti acquisiti. La documentazione può essere esibita spontaneamente dal professionista oppu-

re acquisita dagli operanti attraverso la loro ricerca compiuta nei luoghi oggetto dell'ispezione.

4. La presenza del titolare è necessaria?

Una delle condizioni più importanti per la legittimità dell'accesso presso gli studi professionali e delle operazioni conseguenti è la **presenza del titolare**: se essa manca, l'accertamento potrà ritenersi illegittimo e i suoi risultati saranno da considerarsi nulli, a meno che egli non sia sostituito da un valido «**delegato**» incaricato dal titolare di assistere alle operazioni svolte dai **finanziari**. In loro assenza, le operazioni non potranno essere svolte, salve le cautele necessarie per preservare lo stato dei luoghi, come il piantonamento dei locali.

Questa è un'importante differenza rispetto agli **imprenditori commerciali**, per i quali la presenza del titolare della ditta o del legale rappresentante della società nei locali aziendali al momento dell'intervento della pattuglia non è necessaria. Per approfondire questi aspetti leggi "Studi professionali: no ispezione della Finanza se manca il titolare".

5. L'apertura di mobili chiusi e il segreto professionale

Il professionista o il suo delegato ha diritto di presenziare a tutte le attività compiute durante l'accesso, come l'acquisizione della documentazione, che può essere effettuata anche sui **computer** e dispositivi di memoria esterna, e all'**apertura di armadi, cassetti, schedari**, a meno che non venga eccepito il segreto professionale relativo alle informazioni riservate sui clienti.

In tal caso, come anche se occorre **aprire mobili chiusi, plichi sigillati e casseforti** o se è necessario procedere a **perquisizioni personali**, i finanziari devono munirsi di un'apposita autorizzazione rilasciata dal procuratore della Repubblica, ferme restando le garanzie di legge previste per i difensori che si applicano specificamente agli avvocati ed ai loro ausiliari o consulenti incaricati (al riguardo leggi "accertamento fiscale studio legale").

6. L'accesso della Finanza nell'abitazione del professionista

Per accedere nei locali che sono **adibiti ad abitazione del professionista** i finanziari devono essere muniti dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica (che può delegare per la firma un suo sostituto procuratore e, dunque, un pubblico ministero). Se il domicilio privato coincide con il luogo di svolgimento dell'attività professionale, cioè con i locali ad uso studio, non occorre nessuna particolare motivazione per ottenerla, al di là dell'esigenza di procedere alla verifica fiscale; altrimenti, il procuratore la concederà solo in presenza di **gravi indizi** di violazione delle norme tributarie ed allo scopo di acquisire le prove delle violazioni.

7. L'accesso della Finanza nei locali a uso promiscuo

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio con una recente sentenza ha annullato, per il principio di invalidità derivata, un **avviso di accertamento** emanato dall'Agenzia delle Entrate a seguito di una verifica fiscale intrapresa con accesso della Finanza in uno **studio professionale promiscuo**, per la mancanza della necessaria autorizzazione del pubblico ministero. In quel caso, i finanziari erano entrati nell'**abitazione privata del professionista** ma si trattava di locali ad uso misto con lo studio, in quanto tra loro comunicanti, pur se diversi e separati gli uni dagli altri. I giudici tributari hanno rilevato che «l'**uso promiscuo dei locali** si verifica non soltanto quando gli stessi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma anche quando i locali adibiti ad abitazione e quelli adibiti ad attività commerciale risultino distinti ma adiacenti e, tra gli uni e gli altri, vi siano **porte di comunicazione** che consentano la possibilità di comunicazione interna e l'agevole trasferimento di documenti professionali nei locali abitativi». La sentenza ha sottolineato che in tali casi l'**accesso** avvenuto senza l'autorizzazione della Procura «è **illegittimo** anche se effettuato con il consenso del contribuente». Autore: Paolo Remer - Fonte www.laleggepertutti.it

“La lotta alla mafia dev'essere innanzitutto un movimento culturale che abitui tutti a sentire la bellezza del fresco profumo della libertà che si oppone al puzzo del compromesso morale, dell'indifferenza, della contiguità e quindi della complicità.”





Sgravio cartella esattoriale: che fine fanno le sanzioni?

L'annullamento dell'atto impositivo comporta la restituzione delle somme già versate; cosa fare quando l'Ente o l'Agente di riscossione non provvedono.

Quando il Fisco annulla in tutto o in parte una cartella esattoriale perché il contribuente dimostra di aver già pagato oppure che il tributo non è dovuto, il debito iscritto a ruolo viene cancellato.

In questi casi, si parla tecnicamente di sgravio, che si può chiedere in autotutela all'Ente creditore oppure con ricorso al giudice. Ma quando avviene lo **sgravio della cartella esattoriale che fine fanno le sanzioni** applicate, specialmente se il contribuente le ha già pagate ed è una sentenza a chiudere poi la lite, magari a distanza di anni dal momento del versamento?

Alcune norme, come quelle sulla definizione agevolata, escludono espressamente il rimborso delle sanzioni già versate ed è possibile chiudere a importo ridotto solo il residuo ancora pendente; negli altri casi, invece, per ottenere lo sgravio e, dunque, avere diritto ad essere pienamente rimborsati occorre o un'iniziativa dell'Ente creditore o una pronuncia specifica del giudice; talvolta, le Amministrazioni non ottemperano.

La risposta per tali casi è arrivata dalla Corte di Cassazione, che in una nuova pronuncia¹ ha deciso un caso relativo ad un contribuente destinatario di un avviso di liquidazione dell'imposta di successione con contestuale irrogazione delle sanzioni.

Lo sgravio era infine arrivato e i giudici tributari di merito avevano disposto la **restituzione delle sanzioni**, ma l'Amministrazione finanziaria si era opposta ed è dovuta intervenire la Suprema Corte per confermare il principio, ribadendo che quando l'imposta non è più dovuta anche le relative e conseguenti sanzioni cadono e se erano già state versate devono essere **rimborsate**.

1. L'annullamento della cartella (o sgravio)

Quando arriva una **cartella di pagamento** o un avviso di accertamento esecutivo il contribuente

può eccepire che il tributo richiesto non è dovuto. Normalmente, le **cartelle esattoriali** vengono formate e notificate a cura dell'Agente di riscossione, ma le richieste di esazione promanano dagli **Enti creditori**, o **Enti impositori**: l'Agenzia delle Entrate per i tributi erariali, l'Inps per i contributi previdenziali, le Regioni a Statuto ordinario per il bollo auto, i Comuni per le imposte e tasse locali, come l'Imu o la Tari.

2. Come chiedere lo sgravio

Lo **sgravio va richiesto direttamente all'Ente creditore** che è titolare della pretesa di pagamento, e non direttamente all'Agenzia Entrate Riscossione, che cura il recupero delle partite trasmesse dagli Enti con l'iscrizione a ruolo.

I modi per procedere sono due: si può agire in via di autotutela, presentando la richiesta direttamente all'Ente interessato, oppure agendo in giudizio impugnando la cartella con ricorso.

Nel primo caso, sarà l'Ente creditore che, se riterrà valide le ragioni del contribuente, **annullerà l'atto impositivo** e lo comunicherà all'Agente di riscossione, che a sua volta annullerà il debito ivi riportato, così realizzando lo sgravio.

Nel secondo caso, invece, il giudice competente, se accoglierà il ricorso, disporrà **l'annullamento dell'atto impugnato**, con gli stessi effetti: il contribuente non dovrà pagare più le somme richieste dal Fisco.

A volte, si verificano dei "difetti di comunicazione" tra gli Enti impositori e gli Agenti di riscossione, per cui è bene che il contribuente prenda l'iniziativa di fornire egli stesso la **notizia dell'avvenuto sgravio** all'Agenzia Entrate Riscossione (o al diverso Concessionario convenzionato con l'Ente locale), inviando la copia del provvedimento che lo ha disposto: infatti, finché l'Agente non riceve questa informazione potrebbe proseguire con le attività di riscossione coattiva creando ulteriori problemi.

1. Cass. ord. n. 3984/21 del 16 febbraio 2021.

2. Cass. sent. n. 10153 del 28 maggio 2020 e Cass. sent. n. 12661 del 17 giugno 2016.

3. Provvedimento Agenzia Entrate prot. n. 12517/2020.

4. Effettuato ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997.



3. Sgravio totale o parziale

Lo **sgravio** operato, però, potrà essere, a seconda dei casi, **totale o parziale**. Nella prima ipotesi il tributo dovuto viene interamente cancellato; altrimenti viene soltanto ridotto nell'ammontare e dunque annullato solo in parte.

Questo significa che con lo **sgravio parziale** la cartella di pagamento vive ancora: resta valida per il minor importo stabilito dal giudice o in autotutela. Non occorre, quindi, l'emissione di un nuovo ruolo e di un nuovo atto di riscossione per richiedere la somma residua: opera il **principio di conservazione degli atti**, come ha precisato la Corte di Cassazione².

4. I rimborsi a seguito dello sgravio

Come abbiamo visto, lo sgravio comporta l'**annullamento del debito**, che non è più dovuto. Se nel frattempo le somme iscritte a ruolo e riportate nella cartella esattoriale sgravata erano già state pagate, l'Ente creditore dovrà rimborsarle: per farlo incaricherà l'Agente della riscossione, che provvederà, in via di anticipazione³, a **restituire** al contribuente quanto spetta (e regolando poi con l'Ente creditore, nel loro rapporto interno la partita anticipata).

L'**eccedenza da sgravio** una volta liquidata nell'ammontare potrà essere ritirata in **contanti** agli sportelli di Agenzia Entrate Riscossione se la somma non supera i limiti previsti (attualmente 2.000 euro, che dal 1° gennaio 2022 scenderanno a 1.000 euro) altrimenti il **rimborso** avverrà con **bonifico** o con altre modalità di pagamento tracciabili.

5. Sgravio e restituzione delle sanzioni

Con la pronuncia che abbiamo menzionato in apertura la Suprema Corte ha stabilito che, a seguito dello sgravio, il Fisco è tenuto a **restituire le sanzioni versate** dal contribuente, tranne che nei casi sia intervenuta la **definizione agevolata**, come la rottamazione in una delle sue edizioni o il saldo e stralcio.

Il Collegio ha affermato innanzitutto che, quanto alla definizione agevolata «in materia di **sanzioni amministrative** per violazione delle norme tributarie, il versamento della somma notevolmente inferiore a quella concretamente irrogabile⁴, definisce irrevocabilmente ogni questione inerente l'aspetto sanzionatorio del rapporto tributario in contestazione, precludendo all'amministrazione finanziaria di irrogare maggiori sanzioni ed al contribuente di ripetere quanto già pagato».

Nel caso deciso, la lite non era stata definita in base alle norme sulla pace fiscale, bensì attraverso lo sgravio che la stessa Agenzia delle Entrate aveva operato, riconoscendo la validità dei motivi adottati dal contribuente che era esonerato dal versamento dell'imposta di successione e pertanto non era neppure tenuto al pagamento delle relative sanzioni.

In conseguenza di ciò, è sorto un obbligo giuridico in capo all'Amministrazione di **rimborsare le sanzioni** irrogate e già versate dall'interessato, il cui diritto ad ottenere la **restituzione** origina proprio dall'avvenuto **annullamento** in via di **sgravio** della pretesa tributaria inizialmente formulata. *Fonte: lalleggepertutti.it Autore: Paolo Remer*

Avvisi di accertamento annullati

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce con una sentenza annulla avvisi di accertamento per quasi 50 milioni di euro. Presunzioni dell'Agenzia delle Entrate insussistenti a seguito di una consulenza tecnica d'ufficio.

Non possiamo non segnalare l'eccezionale sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce – Sez. 2 – la n. 527/2021, ritirata oggi, che, in accoglimento delle eccezioni di diritto e di merito formulate dall'avvocato Maurizio Villani, ha annullato sei avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate di Lecce dell'importo stratosferico di quasi 50 milioni di euro. In sostanza, i giudici tributari, con un'adeguata fase istruttoria e con la nomina di un consulente tecnico d'ufficio, hanno annullato le presunzioni dell'Agenzia delle Entrate che riteneva gli acquisti oggettivamente inesistenti, quando invece la società ha dimostrato che gli acquisti erano stati effettuati con il pagamento dei bonifici e con la rivendita dei beni. La decisione è così rilevante non solo per l'entità degli importi ma anche perché dimostra in ben 63 pagine, che quando nel processo tributario si attua una seria ed approfondita fase istruttoria quasi

sempre vengono annullate le presunzioni fiscali della Guardia di Finanza e degli Uffici fiscali. Purtroppo, oggi, difficilmente nel processo tributario si svolge la fase istruttoria con la nomina di un consulente tecnico d'ufficio (CTU), organo terzo ed imparziale per valutare serenamente le prove offerte dal contribuente. Ecco perché è importante la riforma della giustizia tributaria, che non deve più dipendere dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è una delle parti in causa, ma da un organismo terzo ed imparziale come la Presidenza del Consiglio dei Ministri (art. 111, secondo comma, della Costituzione), con giudici professionali, a tempo pieno, vincitori di concorso pubblico, ben retribuiti, con l'obbligo di svolgere sempre la fase istruttoria, come in tutti gli altri processi. È bene ricordare, che attualmente, in Parlamento pendono diversi progetti di legge che prevedono la riforma della giustizia tributaria, con i principi più volte esposti anche con audizioni che il noto tributarista leccese ha avuto innanzi al Senato. Insomma, è giunta l'ora che la "riforma Villani" del processo tributario e di tutta la sua giurisdizione veda la sua luce ed attuazione.

Annullati due avvisi di accertamento per un totale di euro 200.000 perché il contribuente ha assolto all'onere della prova a seguito di indagini bancarie

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

Con un'importante sentenza, n. 480/4/2021 pronunciata il 02/12/2020 e depositata il 10/02/2021, la CTR di Puglia, in accoglimento delle tesi difensive dell'Avv. Maurizio Villani, previa riunione dei giudizi, ha rigettato gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Lecce in relazione a due avvisi di accertamento emessi nei confronti di una società e del socio nonché amministratore unico.

In particolare, nella fattispecie in esame, l'Ufficio accertava nei confronti della società un maggior reddito d'impresa, ai sensi degli artt. 32, 39 e 40 del D.P.R. n. 600/1973 e degli articoli 51 e 54 del D.P.R. n. 633/1972 ed art. 19 del D.Lgs. n. 446/1997, con conseguente ulteriore accertamento anche nei confronti del socio.

Gli accertamenti scaturivano a seguito di indagini bancarie che, come noto, in ambito tributario, costituiscono una presunzione legale, che consente all'Ufficio, attraverso la rilevazione di dati bancari relativi a movimentazioni non transitate nelle scritture contabili del contribuente, l'utilizzazione di tali movimentazioni bancarie per ricostruire la base imponibile.

Siffatta utilizzazione di dati emergenti dagli accertamenti bancari ai fini della ricostruzione delle operazioni imponibili opera pertanto de plano, come effetto di una presunzione legale anche se relativa, che consente comunque al contribuente di poter fornire la prova contraria già nella fase amministrativa dell'accertamento. In subiecta materia, l'art. 32, comma 1, n. 2 del D.p.r. n. 600 del 1973 stabilisce che sono considerati ricavi ovvero compensi i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito di rapporti finanziari, salvo che il contribuente non indichi il soggetto beneficiario di questi movimenti e che tali movimenti non risultino dalle scritture contabili. L'art. 51, comma 2, n. 2 del D.p.r. n. 633 del

1972 stabilisce, invece, che gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono invitare i soggetti che esercitano imprese arti o professioni ad esibire documenti e scritture o a fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti.

Siffatte disposizioni, come innanzi detto, rappresentano una ipotesi di presunzione legale iuris tantum in favore degli Uffici, a cui segue un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

In pratica, al contribuente è consentito liberarsi della presunzione iuris tantum indicando il beneficiario del prelievo; spetta, quindi, al contribuente dimostrare che i prelevamenti o i versamenti oggetto di indagine e riportati in conto corrente sono stati considerati nella determinazione del reddito o ai fini IVA, oppure che tali importi sono estranei a tassazione e fiscalmente irrilevanti.

Orbene, in sede di appello, l'Ufficio ha insistito sulla legittimità del proprio operato, ritenendo che la documentazione esibita dai contribuenti non fosse idonea ad assolvere all'onere della prova imposto ex lege, in quanto era in gran parte costituita da dichiarazioni extraprocessuali rilasciate sia dalla parte che da terzi nonché da schedine di vincita e da scommesse sportive da ritenersi prive di valore probatorio.

I contribuenti, viceversa, hanno insistito sulla validità della documentazione prodotta in quanto idonea ad assolvere l'onere probatorio ad essi spettante.

Tanto premesso, la CTR di Puglia ha accolto le tesi difensive dei contribuenti, ritenendo che, nel caso di specie, le dichiarazioni di terzi, alle quali anche in base ai principi più volte espressi dalla Suprema Corte di Cassazione viene attri-

buito un valore meramente indiziario, esaminate in relazione agli altri documenti, apparivano idonee a fornire la prova del fatto controverso.

Del resto, è principio ormai noto quello in base al quale *“nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese dai terzi agli organi dell’Amministrazione finanziaria trovino ingresso a carico del contribuente – fermo il divieto della prova testimoniale posto dall’art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – con il valore probatorio ‘proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione’ [Corte Costituzionale, sentenza n. 18 del 2000], va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocedurale – beninteso, con il medesimo valore probatorio – dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell’art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l’effettività del diritto di difesa.”.*

Oltre a ciò, i giudici hanno altresì rilevato come la società e il socio avevano dimostrato che si era formato il giudicato esterno in altri giudizi tra le stesse parti, in relazione ad altri periodi di imposta, ma conseguenti sempre soltanto ad accertamenti basati sulla movimentazione dei conti correnti e in cui si era discusso delle stesse questioni oggetto del presente giudizio.

Correttamente la CTR ha sottolineato come *“Nel processo tributario l’autonomia dei periodi d’imposta non impedisce che il giudizio relativo ad un periodo tanga conto del giudicato esterno formatosi su un’altra controversia fra le stesse parti per un diverso periodo, quando la relativa sentenza investe elementi pregiudiziali della medesima fattispecie impositiva comune ad entrambi.”*, per poi aggiungere che *“Nel caso in esame quindi il giudicato esterno deve ritenersi relativo al presupposto comune di tutti gli accertamenti operati solo sulle risultanze dei conti correnti le cui voci sono state comunque giustificate dal contribuente”.*

Avv. Maurizio Villani



Verbali con firma automatizzata e con sigla autografa: possono coesistere

Lo ha stabilito la Cassazione, dando ragione all’amministrazione

Verbali con firma automatizzata e con sigla autografa: possono coesistere.

Lo ha stabilito la Cassazione. Con ordinanza 3677/2021. Tutto nasce da una multa per eccesso di velocità del 2013.

C’è un ricorso al Giudice di Pace contro l’ordinanza ingiunzione emessa dalla Prefettura. Ma l’uomo perde anche davanti al magistrato. E così si rivolge alla Corte suprema.

Verbali con firma automatizzata e con sigla autografa: ammesso

I giudici esaminano il fatto che il verbale notificato fosse privo di firma autografa perché redatto con sistemi automatizzati, mentre quello prodotto dal Comune nel corso del giudizio di merito recava la firma autografa, ma ritiene la circostanza irrilevante.

Verbali con firma automatizzata e con sigla autografa: la loro coesistenza è ammessa. Nulla impedisce alla pubblica amministrazione la redazione di due originali: uno meccanizzato e uno con sottoscrizione autografa. Basta che il contenuto dei documenti sia identico, il dirigente responsabile sia il medesimo.

L’automobilista non contestava l’infrazione. Ma un vizio

di forma dell’amministrazione: un errore formale che, a detta del ricorrente, renderebbe la multa nulla. Ma perde in primo grado, in secondo grado e in Cassazione.

Due documenti distinti per la multa: cosa succede

Il ricorrente dice inoltre che esistono due documenti distinti e autonomi.

Il primo è il verbale di contravvenzione redatto dagli operanti in occasione della contestazione della violazione o subito dopo.

Il secondo predisposto dalla società privata e notificato al trasgressore.

In realtà, il verbale di contravvenzione è uno soltanto, quello predisposto dalla società sulla base degli elementi e dei dati comunicati dagli accertatori.

L’attività della società è consistita in un’operazione materiale, di trascrizione dei dati provenienti dal Comune su carta e di notificazione del verbale.

La contestazione dell’infrazione a distanza, e la redazione del relativo verbale in un momento successivo rispetto alla commissione del fatto, è ammessa dalla legge. *Fonte www.clubalfa.it*



Le mosse giuste per il reddito d'impresa

A cura dell' Prof. Maurizio Leo

Il Commento Imposte 15 Febbraio 2021

La prossima riforma fiscale dovrà pervenire ad una riscrittura di molti istituti tipici del reddito d'impresa e all'eliminazione di talune disposizioni limitative difficilmente giustificabili particolarmente nel contesto post coronavirus (il cui impatto negativo sui bilanci durerà molti anni). Sarebbe opportuno, ad esempio, eliminare la limitazione all'80% dei redditi prodotti negli anni successivi dell'utilizzo delle perdite pregresse, prevista dall'articolo 84 del Tuir.

Tale limitazione produce un effetto finanziario negativo per i contribuenti, costringendoli ad anticipare "ingiustificatamente" imposte all'Erario.

Quella attuale sembra essere, poi, l'occasione giusta per ammettere il riporto all'indietro delle perdite, il "carry back".

Tale istituto, che è già presente in altri ordinamenti (Francia, Regno Unito, Stati Uniti), consente di riliquidare l'imposta degli esercizi precedenti a quello di realizzo della perdita, ottenendo il rimborso delle somme già versate e rappresenta una misura di immediato riequilibrio delle posizioni finanziarie di contribuenti ed Erario.

Andrebbe, poi, riformata la disciplina degli interessi passivi per i quali l'articolo 96 del Tuir ammette la deduzione nel limite del 30% del Rol.

Tale limitazione, ispirata dalla finalità di forfettizzare il livello di indebitamento fisiologico, andrebbe depotenziato, tenendo anche presente che la Direttiva Atad (recepita nel 2019), ammette una serie di deroghe, mai adottate dal legislatore domestico, quale, ad esempio, una "safe harbour" fino a 3 milioni di euro di interessi netti.

Sono poi maturi i tempi per un'abolizione o, quantomeno, per una profonda modifica della disciplina delle società non operative e di quelle in perdita sistematica, anche in considerazione dell'attuale fase di crisi economica, nella quale i risultati negativi delle imprese dipendono, il più

delle volte, non tanto dall'utilizzo strumentale di schermi societari, bensì dall'impossibilità reale di conseguire il quantum di proventi richiesti dal legislatore.

Ancora, per evitare le sempre frequenti contestazioni erariali sulla corretta individuazione delle spese di sponsorizzazione, dovrebbe introdursi, in via generale, una norma simile a quella attualmente prevista per le associazioni sportive dilettantistiche, all'articolo 90 della legge 289/2002, che prevede che i corrispettivi in denaro o in natura elargiti in favore di tali soggetti costituiscono, per il soggetto erogante, spese di pubblicità deducibili fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200mila Euro.

Da ultimo, andrebbero elevate le percentuali di deducibilità/detraibilità relative ai mezzi di trasporto e adeguati i limiti di rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei costi relativi ai mezzi di trasporto a deducibilità limitata (articolo 164, comma 1, lettera b), del Tuir.

Attualmente, infatti, le spese e gli altri componenti negativi relativi ad autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli sono deducibili nella misura del 20%, con un ulteriore limite collegato alla rilevanza fiscale del costo di acquisto che non può eccedere: 18.075,99 Euro per le autovetture e gli autocaravan, 4.131,66 Euro per i motocicli, 2.065,83 euro per i ciclomotori (limiti introdotti ormai da oltre vent'anni e mai aggiornati).

Naturalmente a questi interventi vanno accompagnate norme dal carattere più strutturale e prospettico, volte a correlare una riduzione del tax rate a fronte dell'incremento dei livelli occupazionali o della detassazione del capitale di conoscenza, la vera risorsa del Paese.

La ripresa, infatti, passa anche e soprattutto dalle imprese.

Prof. Maurizio Leo

Cartelle esattoriali: nulla la notifica se da PEC non ufficiale

Cartelle esattoriale: è nulla la notifica se effettuata attraverso un indirizzo PEC non ufficiale non inserito nei registri pubblici. Lo ha stabilito la ventesima Commissione Tributaria Provinciale di Roma con la pronuncia numero 10571 del 2 dicembre 2020.

In buona sostanza, a conferma fra l'altro dell'orientamento giurisprudenziale, secondo i giudici tributari risulta priva di effetto ab origine, e quindi **inesistente e non suscettibile di sanatoria**, la notifica dell'Agenzia delle Entrate proveniente da questo indirizzo: *"notifica.acc.lazio@pec.agenziariscossione.gov.it"* Nel caso di specie, infatti, l'Ente della Riscossione in qualità di soggetto notificante, non aveva utilizzato una delle PEC riferite all'**Agenzia delle Entrate Riscossione** riportate nel **pubblico registro** (Indice delle Pubbliche Amministrazioni).

L'**ordinanza numero 10571 del 2 dicembre 2020** della ventesima CTP conferma l'orientamento ormai consolidato secondo cui la notificazione via PEC, per considerarsi valida, deve essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante che risulti da pubblici elenchi.

Nel in cui il contribuente si ritrovi nella casella di posta una cartella proveniente da un qualsiasi altro indirizzo, deve reputare quella notifica priva di efficacia perché inesistente. Non si potrà, per tale ragione, invocare la **"sanatoria per raggiungimento dello scopo"** prevista dall'**articolo 156 del Codice di Procedura Civile**, perché la notifica irrituale degli atti tributari, ancor prima che nulla, è inesistente.

L'articolo 156 citato, in tema di rilevanza delle nullità, stabilisce infatti quanto segue: *"Non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge. Può tuttavia essere pronunciata quando l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo. La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato"*.

Ciò significa che, secondo il **principio di tassatività**, l'inosservanza delle disposizioni stabilite per gli

atti del procedimento determina la nullità solamente nei **casi previsti dalla legge**. La fattispecie richiamata, tra l'altro, fa riferimento alle cosiddette **nullità formali** che intervengono soltanto in casi eccezionali perché, in ipotesi di raggiungimento dello scopo, il relativo vizio viene sanato. Ebbene, i giudici tributari hanno escluso l'applicazione di questo principio al caso di specie ed hanno ritenuto insanabile l'irregolarità della notifica.

Notifica per mezzo di PEC non ufficiale: si tratta di un atto inesistente

Secondo quanto stabilito dall'ordinanza in commento, infatti, la Commissione Tributaria ha considerato la notifica per mezzo di **una PEC non ufficiale**, ancor prima che nulla, **inesistente**. Non è quindi da ricomprendere nei vizi sanabili nel caso di raggiungimento dello scopo, così come disposto dal citato articolo 156, ossia nel caso di avvenuta conoscenza dell'atto notificato (**le cartelle esattoriali**). Vi è infatti una fondamentale differenza tra **inesistenza** e nullità di un atto, i cui caratteri sono spesso oggetto di diatribe dottrinali e giurisprudenziali. In estrema sintesi, la prima consiste nella **più grave forma di invalidità**, comminata laddove sussista una anomalia dell'atto nella sua formazione, perché privo di uno degli elementi essenziali o comunque illecito. Nullità che, fra l'altro, in alcuni casi può essere sanata (**nullità relativa**) e in altri persiste definitivamente (**nullità assoluta**). La seconda, viceversa, interviene quando il vizio è talmente grave da non consentire nemmeno di **identificare l'atto**, nemmeno nei suoi **requisiti minimi essenziali**. D'altronde, l'**articolo 16 ter del D.L. 179/2012** definisce pubblici elenchi quelli previsti gli articoli **4 e 16, comma 12**, dello stesso decreto, ovvero "IPA", "Reginde", "Inipecc". Ecco, quindi, che l'indirizzo da cui è giunta la cartella impugnata non è oggettivamente e con certezza riferibile all'Agenzia delle Entrate Riscossione, non risultando nell'elenco del **Reginde** (Registro Generale degli Indirizzi Elettronici gestito dal Ministero della Giustizia), né nella **pagina ufficiale** del sito internet dell'**Agenzia Entrate Riscossione**, né tantomeno nella pagina della **CCIAA** (Camera di Commercio di Roma). *Autore Eleonora Capizzi – Fonte <https://www.informazionefiscale.it/>*





L'Ufficio viola il principio costituzionale della capacità contributiva se non considera anche solo induttivamente i costi relativi ai maggiori ricavi accertati (Cassazione, ordinanza n.2581 del 4 febbraio 2021)

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Lucia Morciano

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 2581 del 4 febbraio 2021 si è pronunciata in tema di costi deducibili affermando che, anche in caso di omessa dichiarazione, l'Ufficio deve determinare la base imponibile considerando i costi, anche solo induttivamente, relativi ai maggiori costi accertati.

L'Agenzia delle Entrate notificava ad una società estera diversi avvisi di accertamento contestando che l'ente avesse operato in Italia mediante una stabile organizzazione occulta, senza presentare alcuna dichiarazione dei redditi; conseguentemente i redditi venivano riconosciuti induttivamente sui quali erano pretese imposte, interessi e sanzioni. La società *de qua* impugnava l'avviso di accertamento in contestazione dinanzi al giudice tributario e, tra i diversi motivi di doglianza, lamentava che la ricostruzione induttiva operata dall'Ufficio non considerava le spese, essendo stata equiparata la fatturazione complessiva al reddito imponibile. Il ricorso della società contribuente veniva respinto sia dai giudici di prime che di seconde cure. A seguito del rigetto dei ricorsi da parte dei giudici di merito, la società così proponeva ricorso per Cassazione, eccependo la violazione della norma sulla determinazione dell'imponibile atteso che era stato ricostruito induttivamente il reddito senza tener conto delle spese con la conseguente violazione del principio costituzionalmente garantito della capacità contributiva. I giudici di legittimità, in accoglimento del motivo di doglianza esaminato nel presente contributo, hanno, in via preliminare, rilevato che in conformità del dictum della Corte Costituzionale, la Corte di Cassazione si era già pronunciata così statuendo: “[...] in tema di accertamento delle imposte sui redditi, **nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38 (accertamento sintetico) o nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39 (accertamento induttivo), bensì nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41 (cd. accertamento d'ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversio-**

ne dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 (ora articolo 109), in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorchè infedele, sia comunque sussistente (cfr. Cass. V, n. 1506/2017, ma già anche Cass. V, n. 3995/09)”. Tanto premesso, a parere del Collegio di legittimità, in riferimento all'accertamento globalmente induttivo del reddito d'impresa, vale sempre la regola che il Fisco deve ricostruire il reddito, tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinandole induttivamente e/o presuntivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva, venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto (Cass. VI-5, n. 26748/2018; Cass. V, n. 23314/2013; Cass. V, n. 13119/2020; conf. Circ. AdE, n. 9/E/2015, par.2). A tal proposito, la Suprema Corte ha sottolineato che tale assunto “[...] **ben si raccorda con le stesse indicazioni di prassi del fisco, secondo cui, in queste fattispecie, “l'ufficio non può non tener conto, (...), di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei (...) ricavi accertati (...)” e “il riconoscimento di costi deve essere livellato - anche in misura percentualistica - in ragione dei... ricavi accertati...” (Circ. AdE, n. 32/E/2006)”. Inoltre, la Corte di Cassazione ha evidenziato che il citato principio trova ulteriore conforto anche **sul piano delle fonti internazionali, con l'articolo 7 (§3) del Modello OCSE e con l'articolo 7 (§3) della Convenzione Italia-Egitto, laddove si precisa che nella determinazione del reddito della stabile organizzazione vanno considerati anche gli oneri per gli scopi perseguiti (es. direzione, spese generali), e con il Comm. OCSE, sub articolo 7 (§ 15), laddove si effettuano talune esemplificazioni estimative. Al fine di una maggior chiarezza espositiva, appare opportuno dare contezza degli altri recenti arresti della****

giurisprudenza di legittimità, che in linea con il principio espresso dall'ordinanza in commento (Cass, n.2581/2021), hanno chiarito che i costi relativi ai maggiori ricavi accertati devono essere riconosciuti anche solo induttivamente in percentuale forfettaria. A questo punto, giova premettere che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'articolo 109, comma 4, Tuir stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Tuttavia, laddove, in ipotesi di accertamento "induttivo" di maggiori ricavi non contabilizzati, non venissero riconosciuti i costi correlati, tale disposizione confliggerebbe con il principio della capacità contributiva di cui all'articolo 53 Cost. In riferimento a ciò, recentemente la Suprema Corte, con la sentenza n. 19191/2019 ha ribadito un suo consolidato principio, secondo cui "[...] nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nell'articolo 38, (accertamento sintetico) o nell'articolo 39, (accertamento induttivo), bensì nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41, (cd. accertamento d'ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75, (ora 109), in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente (Cass., 20 gennaio 2017, n. 1506). Lo stesso principio di valorizzazione dei costi si applica anche alle ipotesi di accertamento induttivo "puro", ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 2, quando trovano applicazione le presunzioni prive dei requisiti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d, (in termini Corte Cost., 8 giugno 2005, n. 225; Cass., 23 ottobre 2018, n. 26748, proprio tenendo conto del principio della capacità contributiva di cui all'articolo 53 Cost.; Cass., 19 febbraio 2009, n. 3995)". In predetta sentenza (Cass.n.19191/2019), i giudici di legittimità hanno sottolineato che ai fini della rideterminazione induttiva del maggior reddito devono essere considerati i com-

ponenti negativi collegati allo svolgimento dell'attività, perchè altrimenti si assoggetterebbe ad imposta il profitto lordo, anzichè quello netto, in violazione dell'articolo 53 Cost. (v. in tal senso anche Cass.n.26748/2018). Non osta a ciò l'art. 109 TUIR in base al quale i costi sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati al conto economico. La citata disposizione normativa, però, secondo la Corte di Cassazione "[...] non è applicabile in caso di rettifica induttiva, in cui alla ricostruzione dei ricavi deve corrispondere un'incidenza percentuale dei costi (Cass., 28740/2017; Cass., 1166/2012; Cass., 3995/2009; Cass., 28028/2008; Cass., 640/2001; Cass. 3317/1996; Cass., 3567/2017; in tal senso si veda anche circolare Agenzia delle entrate 32/E/2006)". Si ribadisce, pertanto, il principio per cui, nel caso di verifiche diverse da quelle analitiche, e ai fini della ricostruzione del reddito, i costi non registrati devono essere riconosciuti anche nel caso in cui non siano stati annotati nelle scritture contabili ed anche quando sia stata omessa la dichiarazione dei redditi. Va, dunque, applicata l'imposta sull'utile netto, ossia portando in deduzione i costi non registrati, sia pure forfettariamente stabiliti. In breve, i giudici di legittimità hanno concluso che dei costi si deve tenere conto anche quando il reddito viene accertato con il metodo induttivo "puro" o, comunque, in conseguenza della mancata presentazione delle dichiarazioni dei redditi, in entrambi i casi utilizzando le presunzioni supersemplici. Tale principio ermeneutico è stato ribadito successivamente dalla Suprema Corte, con l'ordinanza n.28322 del 5 novembre 2019, secondo cui "[...] l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo "puro" Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 2, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo (...) è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, e debba, procedere al loro riconoscimento forfettario" (vedi in tal senso anche Cass. n. 22868 del 2017; v Cass. n. 9888 del 2017; Cass. n. 34209 del 201, Cass. n. 230 del 2020). Tale consolidato orientamento è stato da ultimo evidenziato dalla Corte di Cassazione, con ordinanza n. 13119 del 30.06.2020, secondo cui: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nell'art. 38 (accertamento sintetico) o nell'art. 39 (accertamento induttivo), bensì nell'art.



41 del d.P.R. n. 600 del 1973 (cd. accertamento d'ufficio), può ricorrere a **presunzioni cd. supersemplici**, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, **comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati**, pena la lesione del parametro costituzionale della **capacità contributiva**, senza che possano operare le limitazioni previste dall'art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del 1986 in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente". Tanto chiarito, si evidenzia altresì che il Collegio di legittimità, nella recente sentenza **n.23093/2020** in conformità ai propri precedenti (Cass. n.25317/2014), ha ritenuto che "[...] in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in particolare in sede di accertamento induttivo, **l'Amministrazione finanziaria, debba procedere alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito che siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti, ovvero siano state indicate e dimostrate dal contribuente**". Al riguardo, inoltre, il Supremo Consesso ha sottolineato che deve escludersi l'automatica inclusione, fra le componenti negative, delle operazioni di prelievo effettuate dal contribuente dai conti correnti a lui riconducibili, atteso che le operazioni sui conti medesimi, sia attive che passive, vanno considerate ricavi, essendo posto a carico del contribuente l'onere di indicare e provare eventuali specifici costi deducibili (in tal senso anche Cassazione n. 31024/2017). In altri termini, a parere dei giudici di legittimità, **"qualora l'Amministrazione proceda con l'accertamento induttivo delle imposte sui redditi, la stessa è tenuta a ricostruire la situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito, purché emergenti dagli accertamenti o dimostrate dal contribuente, su cui grava l'onere della prova dei costi deducibili dall'ammontare dei ricavi induttivamente determinati (Cassazione n. 22266/2016)"**. In ultimo, per maggior chiarezza del complessivo quadro giurisprudenziale fin qui delineato, si segnala la recentissima ordinanza della Suprema Corte, la **n.20220/2020**, che in **tema di movimentazioni bancarie**, ha così chiarito: "[...] l'amministrazione è tenuta a ricostruire la situazione reddituale complessiva del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative del reddito, purché esse "siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti, ovvero siano state indicate e dimostrate dal

contribuente (Cass., sez. V, n. 8811/16; cfr. Cass. un. 6332/16, 1314/15, 25317/11, 20679/11, 5192/11, 3995/09)". Difatti, tale assunto **[...]ritrae fondamento dalle regole probatorie che governano la materia, in guisa delle quali se compete all'ufficio provare in base ad un quadro di presunzioni gravi, precisi e concordanti l'esistenza in capo al contribuente di attività non dichiarate ovvero l'inesistenza di passività dichiarate che alterano il risultato reddituale e generano un debito tributario, è per contro onere della parte che voglia confutare fruttuosamente gli esiti di verifica - come assai chiaramente evidenzia la stessa disciplina delle movimentazioni bancarie"**.

Alla luce del principio di diritto enucleato nella recente ordinanza esaminata (Cass.n.2581/2021) e dei recenti arresti giurisprudenziali in materia di deducibilità di costi presunti, si conclude che la giurisprudenza di legittimità è oramai pacifica nel ritenere che l'accertamento "induttivo" dei maggiori ricavi non contabilizzati presuppone l'esistenza necessaria di costi deducibili da determinarsi anche induttivamente. Dunque, in merito al recupero a tassazione dei maggiori ricavi non dichiarati dal contribuente, la giurisprudenza di legittimità è oramai pacifica nel riconoscere i costi correlati a tali ricavi, con la conseguente deduzione degli stessi in ragione del **principio della capacità contributiva**. Invece, in ipotesi di **accertamento analitico o analitico-induttivo**, si afferma in maniera altrettanto costante che **è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili**, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro **riconoscimento forfettario**, dovendosi riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione **soltanto** in caso di **accertamento induttivo "puro"** ex articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973. Alla luce di tali principi di diritto, **devono essere riconosciuti i maggiori costi inerenti ai maggiori ricavi accertati, poiché altrimenti si assoggetterebbe a imposta il profitto lordo, anziché quello netto, in violazione del principio della capacità contributiva contemplato dall'art. 53 Cost.** In definitiva, quindi, devono essere dedotti i costi correlati ai maggiori ricavi, con la differenza che, in ipotesi di **accertamento "induttivo"**, questi devono essere **riconosciuti de plano** in misura forfettaria, mentre, in caso di **accertamento analitico o analitico-induttivo**, il contribuente deve **dimostrare, con onere probatorio a suo carico, l'esistenza dei presupposti** per la deducibilità degli stessi.

Avv. Maurizio Villani - Avv. Lucia Morciano



Promemoria Decreto Sostegni del 19 marzo 2021 (Artt. 4 e 5)

SANATORIA AVVISI BONARI RELATIVI AGLI ANNI 2017 -2018

Art. 5 D.L. Sostegni

(Ulteriori interventi fiscali di agevolazione e razionalizzazione connessi all'emergenza COVID-19)

1. In considerazione dei gravi effetti derivanti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, al fine di sostenere gli operatori economici che hanno subito riduzioni del volume d'affari nell'anno 2020, possono essere definite, nei termini, alle condizioni e con le modalità stabiliti dal presente articolo e dai relativi provvedimenti di attuazione, le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni, richieste con le comunicazioni previste dagli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, elaborate entro il 31 dicembre 2020 e non inviate per effetto della sospensione disposta dall'articolo 157 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, con riferimento alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, nonché con le comunicazioni previste dai medesimi articoli 36-bis e 54-bis elaborate entro il 31 dicembre 2021, con riferimento alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

2. Accedono alla definizione di cui al presente articolo i soggetti con partita IVA attiva alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge, che hanno subito una riduzione maggiore del 30 per cento del volume d'affari dell'anno 2020 rispetto al volume d'affari dell'anno precedente, come risultante dalle dichiarazioni annuali dell'imposta sul valore aggiunto presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto per il periodo d'imposta 2020. Per i soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto, ai fini del presente comma si considera l'ammontare dei ricavi o compensi risultante dalle dichiarazioni dei redditi presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi per il periodo d'imposta 2020.

3. L'Agenzia delle entrate, in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni presentate entro i termini di cui al comma 2, individua i soggetti per cui si è verificata la riduzione del volume d'affari o dei ricavi o compensi, e invia ai medesimi, unitamente alle comunicazioni di cui al comma 1, la proposta di definizione con l'indicazione dell'importo ridotto, ai sensi del comma 4, da versare. Le comunicazioni e le proposte sono inviate mediante posta elettronica certificata o raccomandata con avviso di ricevimento. Con i provvedimenti di cui al comma 11 possono essere definite ulteriori modalità con cui il contenuto informativo delle comunicazioni e delle proposte di definizione sono rese disponibili al contribuente.

4. La definizione si perfeziona con il pagamento delle imposte, dei relativi interessi e dei contributi previdenziali, escluse le sanzioni e le somme aggiuntive.

5. I soggetti interessati effettuano il versamento degli importi richiesti secondo termini e modalità previsti dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, per la riscossione delle somme dovute a seguito di controlli automatici.

6. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione di cui al presente articolo non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

7. Le somme versate fino a concorrenza dei debiti definibili ai sensi del presente articolo, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite, non sono rimborsabili, né utilizzabili in compensazione per il versamento del debito residuo.

PROROGA DI UN ANNO PER LE DICHIARAZIONI PRESENTATE NEL 2019

Art. 5, comma 8, D.L. Sostegni

(Ulteriori interventi fiscali di agevolazione e razionalizzazione connessi all'emergenza COVID-19)

8. In deroga a quanto previsto all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, i termini di decadenza per la no-



tificazione delle cartelle di pagamento previsti dall'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono prorogati di un anno per le dichiarazioni presentate nel 2019.

Articolo 25 D.P.R. n. 602/1973 **Cartella di pagamento**

1. Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

a) del QUARTO anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché del QUINTO anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

SOSPENSIONE DELLA COMPENSAZIONE TRA CREDITO D'IMPOSTA E DEBITO ISCRITTO A RUOLO

Art. 5 D.L. Sostegni

(Ulteriori interventi fiscali di agevolazione e razionalizzazione connessi all'emergenza COVID-19)

12. Al decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 145, comma 1, dopo le parole a) "Nel 2020" sono inserite le seguenti "e fino al 30 aprile 2021";

Art. 145 D.L. n. 34/2020

1. Nel 2020 e fino al 30 aprile 2021, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non si applica la compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo prevista dall'articolo 28 – ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

DIFFERIMENTO DEL PERIODO DI SOSPENSIONE DELLA NOTIFICA DEGLI ATTI E PER L'ESECUZIONE DEI PROVVEDIMENTI DI SOSPENSIONE DELLA LICENZA/AUTORIZZAZIONE AMMINISTRATIVA ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITA'/ISCRIZIONE

AD ALBI E ORDINI PROFESSIONALI

Art. 5 D.L. Sostegni

(Ulteriori interventi fiscali di agevolazione e razionalizzazione connessi all'emergenza COVID-19)

12. Al decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 145, comma 1, dopo le parole

b) all'articolo 151, comma 1, le parole "31 gennaio 2021" sono sostituite da "31 gennaio 2022"

Art. 151 D.L. n. 34/2020

1. È prorogato fino al 31 gennaio 2022, il termine finale della sospensione disposta dall'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, per la notifica degli atti e per l'esecuzione dei provvedimenti di sospensione della licenza o dell'autorizzazione amministrativa all'esercizio dell'attività, ovvero dell'esercizio dell'attività medesima o dell'iscrizione ad albi e ordini professionali, emanati dalle direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 12, comma 2-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 ed eseguiti ai sensi del comma 2-ter dello stesso articolo 12.

COMUNICAZIONI DEI DATI DELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA

Art. 5 D.L. Sostegni

(Ulteriori interventi fiscali di agevolazione e razionalizzazione connessi all'emergenza COVID-19)

14. All'articolo 15, comma 7, del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, le parole "dell'anno d'imposta successivo" sono sostituite dalle seguenti "del secondo anno d'imposta successivo".

Art. 15, comma 7, Decreto Legislativo n. 14/2019

7. Per l'Agenzia delle entrate, l'obbligo di cui al comma 1 decorre dalle comunicazioni della liquidazione periodica IVA di cui all'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, relative al primo trimestre del secondo anno d'imposta successivo all'entrata in vigore del presente codice.

Art. 21 – bis D.L. n. 78/2010

RINVIO DEI VERSAMENTI

Art. 5 D.L. Sostegni

(Ulteriori interventi fiscali di agevolazione e razionalizzazione connessi all'emergenza COVID-19)

15. Al comma 42 dell'articolo 1, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al primo periodo, le parole "16 febbraio" sono sostituite dalle seguenti: "16 maggio";
- b) al secondo periodo, le parole "31 marzo" sono sostituite dalle seguenti: "30 giugno";
- c) l'ultimo periodo è sostituito dal seguente: "In sede di prima applicazione, l'imposta dovuta per le operazioni imponibili nell'anno 2020 è versata entro il 16 maggio 2021 e la relativa dichiarazione è presentata entro il 30 giugno 2021."

Art. 1, comma 42, Legge n. 145/2018

42. I soggetti passivi sono tenuti al versamento dell'imposta entro il 16 maggio dell'anno solare successivo a quello di cui al comma 35-bis. I medesimi soggetti sono tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili forniti entro il 30 giugno dello stesso anno. Per le società appartenenti al medesimo gruppo, per l'assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali è nominata una singola società del gruppo. In sede di prima applicazione, l'imposta dovuta per le operazioni imponibili nell'anno 2020 è versata entro il 16 maggio 2021 e la relativa dichiarazione è presentata entro il 30 giugno 2021.

SOSPENSIONE TERMINI DEI VERSAMENTI AL 30 APRILE 2021

Art. 4 D.L. Sostegni

(Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione e annullamento dei carichi)

1. All'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, sono apportate le seguenti modificazioni:
 - a) al comma 1, le parole "28 febbraio" sono sostituite dalle seguenti: "30 aprile";

Art. 68, comma 1, D.L. n. 18/2020

1. Con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, in scadenza nel periodo dall'8 marzo 2020 al 30 aprile 2021, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non

si procede al rimborso di quanto già versato. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159.

RINVIO PAGAMENTI DELLA ROTTAMAZIONE TER E DEL SALDO E STRALCIO

Art. 4 D.L. Sostegni

(Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione e annullamento dei carichi)

1. All'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, sono apportate le seguenti modificazioni:
 - b) il comma 3 è sostituito dal seguente: "3. Il versamento delle rate da corrispondere nell'anno 2020 e di quelle da corrispondere il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021 delle definizioni di cui agli articoli 3 e 5 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, all'articolo 16-bis del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e all'articolo 1, commi 190 e 193, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, è considerato tempestivo e non determina l'inefficacia delle stesse definizioni se effettuato integralmente, con applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 3, comma 14-bis, del medesimo decreto-legge n. 119 del 2018:

- a) entro il 31 luglio 2021, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2020;
- b) entro il 30 novembre 2021, relativamente alle rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021."

Art. 68, comma 3, D.L. n. 18/2020 **Totalmente sostituito**

COMUNICAZIONI INESIGIBILITA'

Art. 4 D.L. Sostegni

(Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione e annullamento dei carichi)

1. All'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, sono apportate le seguenti modificazioni:
 - c) il comma 4 è sostituito dal seguente: "4. In considerazione delle previsioni contenute nei commi 1 e 2 del presente articolo, e in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, le comunicazioni di inesigibilità relative alle quote affidate agli agenti della riscossione nell'anno 2018, nell'anno 2019, nell'anno 2020 e nell'anno 2021 sono presentate,



rispettivamente, entro il 31 dicembre 2023, entro il 31 dicembre 2024, entro il 31 dicembre 2025 e entro il 31 dicembre 2026.”;

Art. 68, comma 4, D.L. N. 18/2020 Totalmente sostituito

CARICHI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE DURANTE IL PERIODO DI SOSPENSIONE

Art. 4 D.L. Sostegni

(Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione e annullamento dei carichi)

1. All'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, sono apportate le seguenti modificazioni: d) il comma 4-bis è sostituito dal seguente: “4-bis. Con riferimento ai carichi, relativi alle entrate tributarie e non tributarie, affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione di cui ai commi 1 e 2-bis e, successivamente, fino alla data del 31 dicembre 2021, nonché, anche se affidati dopo lo stesso 31 dicembre 2021, a quelli relativi alle dichiarazioni di cui all'articolo 157, comma 3, lettere a), b), e c), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono prorogati:

a) di dodici mesi, il termine di cui all'articolo 19, comma 2, lettera del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112; b) di ventiquattro mesi, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e a ogni altra disposizione di legge vigente, i termini di decadenza e prescrizione relativi alle stesse entrate.”.

Art. 68, comma 4 -bis, D.L. N. 18/2020 Totalmente sostituito

SOSPENSIONI DEI PIGNORAMENTI DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE SU STIPENDI E PENSIONI - Art. 4 D.L. Sostegni

(Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione e annullamento dei carichi)

2. All'articolo 152, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, le parole: “28 febbraio” sono sostituite dalle seguenti: “30 aprile”.

Art. 152, comma 1, D.L. n. 34/2020

1. Nel periodo intercorrente tra la data di entrata in vigore del presente decreto e il 30 aprile 2021 sono sospesi gli obblighi di accantonamento derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima di tale ultima

data dall'agente della riscossione e dai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, aventi ad oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza. Le somme che avrebbero dovuto essere accantonate nel medesimo periodo non sono sottoposte a vincolo di indisponibilità e il terzo pignorato le rende fruibili al debitore esecutato, anche se anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto sia intervenuta ordinanza di assegnazione del giudice dell'esecuzione. Restano fermi gli accantonamenti effettuati prima della data di entrata in vigore del presente decreto e restano definitivamente acquisite e non sono rimborsate le somme accreditate, anteriormente alla stessa data, all'agente della riscossione e ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo n. 446 del 1997.

VALIDITA' DEGLI ATTI E DEI PROVVEDIMENTI SINO AD OGGI ADOTTATI - Art. 4 D.L. Sostegni

(Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione e annullamento dei carichi)

3. Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e gli adempimenti svolti dall'agente della riscossione nel periodo dal 1° marzo 2021 alla data di entrata in vigore del presente decreto e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base dei medesimi; restano altresì acquisiti, relativamente ai versamenti eventualmente eseguiti nello stesso periodo, gli interessi di mora corrisposti ai sensi dell'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nonché le sanzioni e le somme aggiuntive corrisposte ai sensi dell'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46. Agli accantonamenti effettuati e alle somme accreditate nel predetto periodo all'agente della riscossione e ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si applicano le disposizioni dell'articolo 152, comma 1, terzo periodo, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77; alle verifiche di cui all'articolo 48-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, effettuate nello stesso periodo si applicano le disposizioni dell'articolo 153, comma 1, secondo periodo, del citato decreto-legge n. 34 del 2020.

Lecce, 20 marzo 2021

Avv. Maurizio Villani

Giustizia minore con evidenze salariali da cottimo

A cura del Cav. Franco Antonio Pinardi

L'articolo che segue, nel colere blu per evidenziarlo, merita, dopo tanti obbligati silenzi, anche un commento da parte mia. Non voglio entrare nel dettaglio delle cartelle perché mi sembra che l'articolo sotto riportato sia già ampiamente dettagliato, ma voglio soffermarmi su una frase di particolare rilievo: **“Voi immaginate i Carabinieri e i Giudici che prendono gli incentivi per arrestare la gente...l'ecatombe, lo Stato di Polizia permanente.”**

Bene, quale segretario generale di due importanti sodalizi della magistratura tributaria e di pace, non posso rilevare che forse chi ha scritto l'articolo, manca di alcuni dettagli. In primis parliamo di una giustizia, quella tributaria, che ho avuto il piacere di veder nascere nel lontano 1994/5, primo anno di libertà, almeno apparente, dal ministro delle finanze, perché non tutti sanno che, prima della riforma, questa giustizia, o meglio le commissioni, erano emanazione diretta del MEF.

Era una giustizia dipendente di fatto da una delle parti coinvolte nel giudizio tributario e potete ben immaginare in quale regime si esprimesse. Dopo la riforma, che creò una vera e propria nuova giurisdizione apparentemente svincolata dal giogo ministeriale, il ministero delle finanze continuò e, aimè continua, ad avere un ruolo preminente nella gestione delle commissioni tributarie, in primo luogo perché le segreterie delle commissioni sono dirette e gestite da personale in ruolo al Mef, e in seconda istanza, perché gli stipendi ai giudici li paga proprio il succitato ministero, in una vera e propria dipendenza strutturale e, se vogliamo, anche morale. Infatti il giudice tributario prende un compenso a **“cottimo”** di meno di 100 euro a sentenza, e, per le sospensive, anche se prima scarsamente retribuite, non percepisce più nulla.

Per non parlare poi dei giudici di pace, con mandati perennemente prorogati con il famoso decreto annuale milleproroghe, senza alcu-

na tutela previdenziale, che prendono 54 euro a sentenza. Grazie all'incompetenza di chi ci ha governato e ci governa, adesso, per tramite della legge 116 art. 31 comma 2°, dal prossimo agosto 2021 i giudici onorari, salvo proroghe dell'ultimo minuto, passeranno a una retribuzione con regime di autonomia ma, udite, udite, con inquadramento subordinato: della serie: **“liberi, ma dovete fare quello che diciamo noi.”** In buona sostanza i giudici di pace, e i così detti onorari, dovranno scegliere se optare per due o tre **“impegni”** settimanali.

Nel primo caso dei due impegni, gli verrà riconosciuto un compenso lordo di 16,140 euro più il 30% se **raggiungono gli obiettivi**, che in buona sostanza vuol dire, considerando il 30% di INPS, e 28 % (aliquota minima) di Irpef più tutte le altre gabelle minori, uno stipendio mensile intorno agli 800 euro. Se invece scelgono la seconda formula dei tre impegni, il compenso sarà di euro 24210 più il 30% **se raggiungono gli obiettivi**. Cosa questa che, valutata con le stesse imposte sopra riportate per i due impegni, raggiungerà uno stipendio mensile intorno per difetto ai mille euro netti. Si deve però obbligatoriamente considerare che, nel primo caso dei due impegni, il giudice potrà fare **una sola udienza alla settimana**, nel secondo dalle 2/3 alla settimana.

Avete capito?

Questo vuol dire far **morire la giustizia** negando al cittadino la certezza di essere tutelato nei propri diritti. Questa bella trovata, ordita dall'ex ministro della giustizia Orlando, con la collaborazione del magistrato Santa Lucia, già capo ufficio legislativo del ministero della giustizia sotto Orlando, e ora presidente dell'associazione magistrati, ha la consapevolezza di alienare ogni forma di giustizia, per loro considerata minore, ovvero quella che interessa i cittadini, fatta di tante questioni giudicate poco rilevanti e quindi alienabili, ma che regolamentano la no-



stra libertà e i nostri diritti e doveri. Quindi quello che il collega Masala cita come aberrazione, ovvero il fatto che gli organi di polizia e della giustizia possano allinearsi al ruolo incentivato dai membri dell'AE, **è da anni una realtà pesante** che limita di molto le nostre garanzie costituzionali.

Ci auguriamo che almeno la riforma del processo tributario, con la separazione definitiva dal ministero delle finanze, con la costituzione di veri e propri tribunali tributari, i cui giudici, professionalizzati, non debbano più dipendere dal Mef, diventi presto una realtà.

Ultima considerazione il Giudice, come diceva il mio maestro, di cui non bisognerebbe conoscere nemmeno il nome se non fosse per la firma apposta sulla sentenza, non può e non deve, per

l'alta responsabilità e ruolo che detiene rispetto alle garanzie costituzionali, essere di serie b o c, pagato a cottimo, o con un patto di lenticchie, altrimenti quello che nell'articolo viene citato come presupposto per una ecatombe, non solo è già tristemente presente come si qui descritto, ma si aggraverà al punto di alienare ogni libertà.

Concludo riportando quanto disse in mia presenza il compianto ministro Bruno Visentini al tempo in cui militavo nel sindacato autonomo tasse: gli organi dello stato devono aiutare e supportare ed affiancare l'impresa, perché da essa, dalla tassazione, si traggono i denari utili alla sopravvivenza dello Stato.

Cav. Franco Antonio Pinardi

Risulta davvero pretestuosa o frutto di ignoranza la contestazione del condono fiscale (o chiamatela "pace fiscale") proposto dalla Lega per le cartelle dal 2000 al 2015. di Giuseppe Masala

La Lega ha tanti difetti ma questa l'ha imbroccata. Le tasse e le cartelle si pagano **per cassa non per competenza**. Pertanto se alle piccole aziende prosciughi le già esangui e stremate casse per pagare le cartelle arretrate le condanni alla chiusura. Cicci belli, c'è poco da fare: **un'azienda a cassa zero è un'azienda morta**.

E molto ci sarebbe da discutere sulla barbarie fiscale vigente in Italia da decenni. L'Agenzia delle Entrate s'attacca a tutto, anche alle cifre più miserevoli perché, diciamo così, i dipendenti Agenzia prendono **"incentivi" per ogni cifra scovata**.

Un abominio che i giudici tributari in sede di contenzioso condannano **facendo perdere le cause all'Agenzia delle Entrate**. Solo che

quando si tratta di cifre irrisorie non vale la pena e la gente ingoia la vessazione pur sapendo di avere ragione.

Un evidente meccanismo perverso questo degli incentivi ai burocrati dell'AE, che se applicato al diritto penale (ma anche il diritto tributario, è di fatto, diritto penale) ci porterebbe **fuori dal consesso dei paesi democratici**. Voi immaginate i Carabinieri e i Giudici che prendono gli incentivi per arrestare la gente...l'ecatombe, lo Stato di Polizia permanente. In questa fase mandare al macero le cartelle è un atto non solo necessario per **evitare la chiusura di tante aziende** ma anche l'occasione per discutere il meccanismo perverso di **Polizia Tributaria** di stampo Bizantino vigente in Italia. Poi chi vuole continui **la guerra tra poveri** con "vessati privati" che s'incassano contro dipendenti pubblici "privilegiati", e "dipendenti pubblici" che s'incassano contro i "condoni fiscali" dati ai privati. Affonderemo tutti insieme, allegramente. *Fonte: <http://www.elzeviro.eu/>*

"Nella vita chi ha ragione non sempre sa come comportarsi: è irascibile, indelicato, impreciso, è intransigente, e di solito si vede accusare di tutto ciò che non va in casa e al lavoro. Mentre chi ha torto, chi offende sa comportarsi: è logico, posato, ha tatto, e sembra sempre avere la ragione dalla sua."

Vasily Grossman

Le procedure di riscossione tributaria nell'ambito dell'Unione Europea

A cura dell'Avv. Maurangelo Rana e del Dott. Tiziano De Cicco

Le procedure di riscossione "domestica" sono abbastanza note agli esperti del settore tributario, ed in particolare all'Agenzia delle entrate Riscossione. I problemi intervengono allorché l'amministrazione debba attivare tali procedure al di fuori dei confini nazionali o, viceversa, qualora un ente estero debba effettuare una esecuzione esattoriale a carico di un contribuente domiciliato fiscalmente in Italia.

Se un cittadino francese, infatti, possiede dei beni o un conto corrente in Italia, l'amministrazione finanziaria francese può avviare una procedura esecutiva nei confronti dei beni ivi detenuti? E se un cittadino italiano possiede un conto corrente o un bene immobile in Germania, l'amministrazione finanziaria italiana può procedere al pignoramento, o all'iscrizione ipotecaria, in Germania?

La risposta è affermativa in entrambe le ipotesi.

A prevedere tale possibilità è stata la Direttiva Comunitaria 2010/24/UE che ha disciplinato, in un'ottica di collaborazione tra le amministrazioni finanziarie degli stati membri, le procedure di recupero dei tributi e dei dazi nel territorio comunitario.

Tale ottica di collaborazione è stata resa possibile grazie allo scambio di informazioni automatico tra le amministrazioni finanziarie degli stati membri, già previsto dalla precedente Direttiva 2003/48/CE. Lo scambio di informazioni automatico, e la successiva Direttiva 2010/24/UE, si fondano sul definitivo superamento del "principio di non collaborazione", già consacrato nell'art. 27 OCSE rubricato "Assistance in the collection of taxes" tra gli Stati contraenti della menzionata convenzione internazionale. Ponendo l'attenzione sul nostro ordinamento, la Direttiva n. 2010/24/UE è stata recepita in Italia col D.lgs. n. 149/2012.

Tale decreto consente il recupero, agli stati membri richiedenti, attraverso l'esperimento di procedure esecutive sul territorio italiano, di "tributi e dazi di qualsiasi tipo", escludendo, tuttavia, che l'amministrazione finanziaria italiana possa avviare una procedura esecutiva all'estero per il recupero dei contributi previdenziali, delle multe e delle sanzioni penali. L'art. 4 del D.lgs. n. 149/2012, in particolare, dispo-

ne che le autorità degli stati membri che intendano iniziare una procedura esecutiva in Italia, contattino gli uffici di collegamento (dell' "Agenzia delle Entrate", dell' "Agenzia delle dogane", dell' "Agenzia del territorio" o del "Dipartimento delle finanze", a seconda del tributo che si intenda recuperare), ai quali chiedono di fornire tutte le informazioni necessarie ai fini del recupero del credito, ai sensi di quanto previsto dal DPR n. 605/73, avvalendosi anche dei poteri di cui all'art. 32, comma 2, numero 7) del DPR n. 600/73, e all'art. 51, comma 2, numero 7), DPR n. 633/72.

Lo scambio di informazioni tra stato membro richiedente e uffici di collegamento italiani, tuttavia, è subordinato al rispetto di alcune condizioni: in primo luogo, all'autorizzazione da parte del Direttore Generale delle Finanze; in secondo luogo, tali informazioni non devono essere coperte da segreto commerciale; in terzo luogo, lo scambio di informazioni non deve costituire un pericolo per l'ordine pubblico. In assenza delle suesposte tre condizioni, lo scambio di informazioni tra stati membri non potrà avvenire.

Una volta che l'autorità dello stato membro richiedente abbia ottenuto le informazioni sui beni posseduti dal contribuente - debitore, ai sensi dell'art. 8 del decreto legislativo citato, potrà decidere di avviare una procedura esecutiva nei confronti dei predetti beni presenti sul territorio italiano.

Anche in questo caso, però, l'avvio della procedura esecutiva non avviene sempre de plano: essa verrà iniziata solo se non sia eccessivamente difficoltosa; se non sia iniziata la contestazione del titolo esecutivo davanti all'autorità giurisdizionale dello stato membro richiedente, salvo che l'autorità preposta intenda comunque procedere all'esecuzione; se, con l'avvio dell'attività esecutiva, si abbia la certezza che il credito per il quale si procede verrà soddisfatto. In altre parole, la procedura di riscossione intracomunitaria viene intrapresa solo se lo stato membro richiedente, in virtù dello scambio di informazioni con lo stato membro adito, abbia la concreta garanzia che il credito per il quale si pro-



cede verrà soddisfatto.

Sempre ai sensi dell'art. 8 in esame la domanda di recupero avviene attraverso la compilazione, da parte dello stato membro richiedente, di un *"titolo esecutivo uniforme"* che viene compilato sulla base di un *"titolo esecutivo iniziale"* emesso dall'autorità preposta dello stato membro richiedente; il titolo esecutivo uniforme è contenuto all'interno di un *"modulo standard"*, che viene notificato al debitore. All'interno del *"titolo esecutivo uniforme"* (contenuto, si ricorda, nel *"modulo standard"*) vi è l'indicazione della presa in carico delle somme da parte dell'agente della riscossione; dopo la suddetta notificazione, non solo potranno essere applicate eventuali misure cautelari sui beni del contribuente - debitore, ma la procedura esecutiva potrà essere avviata in qualsiasi momento, senza preventiva iscrizione a ruolo della somma per cui si procede e, quindi, senza la previa notifica della cartella di pagamento.

L'art. 12 del D.lgs. n. 149/2012, tuttavia, prevede due condizioni ostative all'avvio del procedimento di riscossione intracomunitario: la prima, si riferisce al fatto che dal momento in cui il credito diviene esigibile per lo stato membro richiedente, e sino al momento della domanda di assistenza per la riscossione della somma, non devono decorrere più di cinque anni; la seconda, è che la procedura esecutiva potrà essere avviata solo se l'importo non sia inferiore a 1.500,00 euro.

A garanzia del supremo diritto di difesa, il contribuente - debitore, cui sia stato notificato il *"titolo esecutivo uniforme"*, avrà la possibilità di contestarlo.

L'art. 9 del decreto legislativo in esame, in particolare, precisa che se l'interessato intenda contestare il *"titolo esecutivo uniforme"* o il *"titolo esecutivo iniziale"*, dovrà adire l'autorità giurisdizionale dello stato membro che ha emesso tali titoli. Se, invece, voglia contestare la ritualità della notifica del *"titolo esecutivo uniforme"*, dovrà adire l'autorità giurisdizionale italiana.

In altre parole, qualora un cittadino francese che possieda una villa in Sardegna voglia contestare il *"titolo esecutivo uniforme"* o il *"titolo esecutivo iniziale"*, dovrà rivolgersi all'autorità giurisdizionale francese. Se intenda sollevare eccezioni in merito alla ritualità della notifica del *"titolo esecutivo uniforme"* dovrà rivolgersi, invece, al giudice italiano. Una volta che il contribuente abbia proceduto alla contestazione davanti all'autorità giurisdizionale dello stato membro richiedente, quest'ultimo ne darà comunicazione agli uffici di collegamento dello stato membro adito, i quali sospenderanno la proce-

dura di esecuzione (salvo che l'autorità richiedente, attraverso un'adeguata motivazione, non intenda comunque dar corso alla procedura esecutiva).

La procedura di riscossione potrà essere sospesa in un ulteriore caso: quando, nelle ipotesi di transfer pricing, esteroinvestizione e stabile organizzazione, il contribuente avvii una *"Mutual Agreement Procedure"* (una procedura amichevole) tra le amministrazioni finanziarie dei due stati membri coinvolti (lo stato membro richiedente e lo stato membro adito), che abbia ad oggetto un credito che influisca sulla procedura esecutiva intracomunitaria. Tale procedura, in questo caso, verrà sospesa fintanto che non si concluda la *"Mutual Agreement Procedure"* tra le due amministrazioni finanziarie. Tuttavia, lo stato membro richiedente può insistere affinché si proceda ugualmente alla riscossione coattiva nel caso in cui sussista un pericolo di frode o di insolvenza.

Se al termine della contestazione davanti ad una delle due autorità giurisdizionali (dello stato membro richiedente o di quello adito) il contribuente dovesse risultare vittorioso, le misure cautelari attivate a seguito della notifica del *"titolo esecutivo uniforme"* cesseranno immediatamente, e le eventuali somme riscosse saranno repentinamente restituite. Nel caso opposto, la riscossione proseguirà con beneficio del recupero del credito da parte dello stato membro richiedente.

Che cosa accade se, invece, lo stato membro richiedente sia l'Italia e quello adito la Francia? La procedura è la stessa, ma all'inverso. L'amministrazione finanziaria italiana contatterà l'ufficio di collegamento francese per ottenere informazioni sui beni posseduti dal cittadino italiano in Francia; una volta ottenute, valutata la convenienza di compiere una procedura esecutiva intracomunitaria per recuperare il proprio credito, compilerà il *"titolo esecutivo uniforme"* sulla base del *"titolo esecutivo iniziale"* (che, nel caso dell'ordinamento italiano può essere, ad esempio, una cartella di pagamento), e chiederà agli uffici di collegamento francesi di notificarlo al diretto interessato secondo le norme previste dall'ordinamento francese in materia di notificazione degli atti.

Pertanto, in virtù di quanto sopra esposto, si conclude affermando che l'eventuale possesso di beni mobili e/o immobili all'estero, e viceversa, non consente di eludere le procedure esecutive che l'amministrazione finanziaria può eseguire a tutela del proprio credito.

Avv. Maurangelo Rana e Dott. Tiziano De Cicco



Abrogazione IRBA: la controversa questione dei rimborsi per gli anni precedenti al 2021

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Antonella Villani

La legge di Bilancio 2021 ha abrogato - a decorrere dal 1° gennaio 2021 - tutte le norme afferenti all'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (c.d. I.R.B.A.), facendo salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte. Tale limitazione temporale, comporta un limite alla richiesta di rimborso dell'indebito per gli anni precedenti al 2021 e si pone, dunque, in contrasto con la normativa comunitaria che ha ritenuto illegittima l'imposta de qua.

1. **Considerazioni introduttive;**
2. **La procedura di infrazione Ue;**
3. **La giurisprudenza nazionale in merito alla procedura d'infrazione;**
- 3.1. **Rilevanza di un caso analogo a quello di specie: le imposte addizionali alle accise provinciali previste dal D.L. n. 511/88;**
4. **Legge di Bilancio 2021 e profili di criticità: la portata applicativa dell'espressione <<Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.>> e la questione relativa al rimborso;**
5. **Osservazioni conclusive.**

1. Considerazioni introduttive

L'art. 1, comma 628, L. 30.12.2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021), con decorrenza dal 01.01.2021, ha abrogato tutte le norme afferenti all'imposta regionale sulla benzina per autotrazione.

Al fine di comprendere appieno la questione e gli effetti di tale norma abrogativa, giova preliminarmente procedere ad un breve inquadramento normativo dell'imposta de qua.

Sul presupposto che la **Legge 158/1990, con l'art. 1** ha previsto che <<l'autonomia finanziaria delle regioni è garantita da a) tributi propri e quote di tributi erariali accorpati in un fondo comune che assicuri il finanziamento delle spese necessarie ad adempiere tutte le funzioni normali compresi ei servizi di rilevanza nazionale.>>, **è stata introdotta l'imposta regiona-**

le sulla benzina per autotrazione (I.R.B.A), con il D.Lgs. n. 398/1990, ove è stato statuito che "Le Regioni hanno la facoltà di istituire, con leggi proprie, un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, erogata dagli impianti di distribuzione ubicati nelle rispettive Regioni, successivamente alla data di entrata in vigore della legge istitutiva", prevedendo al contempo la possibilità per l'Ente territoriale di fissare una specifica aliquota.

A partire dall'istituzione di tale forma di imposizione, le Regioni avevano introdotto apposite leggi regionali istitutive della stessa. In via generale, l'imposta regionale gravava sulla benzina (che risultava già assoggettata ad accisa) e doveva essere versata direttamente dal concessionario dell'impianto di distribuzione di carburante o, per sua delega, dalla società petrolifera unica fornitrice del suddetto impianto, sulla base dei quantitativi erogati in ciascuna regione dagli impianti di distribuzione di carburante.

Le modalità ed i termini di versamento, nonché le sanzioni, erano stabilite da ciascuna regione con propria legge. Ad esse era altresì attribuita la facoltà di svolgere controlli sui soggetti obbligati al versamento dell'imposta nonché di accedere ai dati risultanti dalle registrazioni fiscali tenute in base alle norme vigenti, al fine di segnalare eventuali infrazioni o irregolarità all'organo competente per l'accertamento. Come precisato all'articolo 3, comma 13, della citata legge n. 549/1995, l'accertamento e la liquidazione dell'imposta regionale erano di competenza degli Uffici tecnici di Finanza dell'Agenzia delle Dogane che applicavano il D.Lgs. n. 504/1995 (c.d. T.U.A.).

Da quanto sin qui delineato, emerge che l'IRBA ha avuto una **struttura analoga a quella dell'accisa** laddove, oltre a colpire la vendita di una particolare categoria di prodotti di consumo, in base alla quantità e non al valore, **prevedeva che la fase della riscossione di tale imposta**



fosse affidata all'Agenzia delle dogane e dei Monopoli.

Tanto chiarito, come accennato in premessa, l'articolo 1 della Legge 30.12.2020, n. 178, recante il "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021/2023" (**Legge di Bilancio 2021**), **ha disposto l'abrogazione, a decorrere dal 1° gennaio 2021, di tutte le norme afferenti all'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.**

A riguardo, si precisa che la relazione illustrativa che accompagna il testo della Legge di Bilancio 2021, ha evidenziato che il tributo in questione risultava applicato in un numero assai limitato di regioni e in modo frammentario, con aliquote diversificate, essendo una facoltà di ogni regione disciplinare autonomamente la materia, conseguendone una gravosa gestione dal punto di vista amministrativo e un numero esorbitante di contenziosi tra l'Amministrazione finanziaria e gli operatori del settore della distribuzione dei carburanti.

In particolare, il citato **articolo 1, commi 628-630**, rubricati "**Soppressione IRBA**", così dispone.

<< 628. L'articolo 6, comma 1, lettera c), della legge 14 giugno 1990, n. 158, l'articolo 17 del decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, l'articolo 3, comma 13, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, l'articolo 1, comma 154, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e l'articolo 1, commi 670, lettera a), e 671, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recanti disposizioni in materia di imposta regionale sulla benzina per autotrazione, sono abrogati. Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.

629. Le regioni a statuto ordinario provvedono ad adeguare la propria normativa alle disposizioni del comma 628.

630. Ai fini del ristoro delle minori entrate delle regioni interessate è istituito un fondo presso il Ministero dell'economia e delle finanze, con una dotazione di 79,14 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2021, da ripartire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano.>>.

Più nel dettaglio, ai fini del coordinamento normativo, il comma 628 cit. sopprime le norme in materia di:

- modalità di gestione del tributo, in particolare sul versamento alla regione da parte del concessionario dell'impianto di distribuzione di carburante o, per sua delega, dalla società petrolifera (articolo 3, comma 13, della legge 28 dicembre 1995, n. 549);

- determinazione della misura massima degli aumenti dell'IRBA (articolo 1, comma 154, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 nonché articolo 1, commi 670, lettera a) e 671 della legge 27 dicembre 2006, n. 296);

invece, l'ultimo periodo del comma 628 fa salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte mentre il successivo comma 629 stabilisce che le regioni a statuto ordinario sono tenute ad adeguare **la propria normativa, provvedendo alla soppressione dell'imposta in esame**. Proprio in virtù di quanto disposto dal citato comma 629, con nota n. **24479 del 22 gennaio 2021**, l'Agenzia delle Dogane ha comunicato che alcune regioni (Piemonte, Calabria, Lazio e Molise), in ottemperanza al dato normativo citato, hanno già provveduto all'abrogazione dell'imposta e che le altre regioni, invece, stanno adeguando le rispettive normative regionali.

A riguardo, si elencano schematicamente le Regioni che hanno previsto l'applicazione dell'IRBA, il periodo di vigenza della stessa e la relativa normativa regionale di riferimento.

REGIONE	VIGENZA DELL'IMPOSTA IRBA	NORMATIVA REGIONALE
Lazio	In vigore dal 1° gennaio 2012. In virtù di legge di Bilancio 2021, abrogata da articolo 2 della Legge Regionale 23/12/2020, n. 31, articolo 3, commi 6 e 7 della Legge Regionale del 30/12/2020, n. 25.	- L.R. 23.12.2011, n. 19, art. 3; - Circolare approv. con determina n. B00809 - 08-02-2012; - L. R. 23/12/2020, n. 31, art. 2 e L.R. 30/12/2020, n. 25, art. 3, commi 6 e 7 (abrogazione IRBA).
Campania	Attiva dal 1° gennaio 2004.	- L.R. 24 dicembre 2003, n. 28, art. 3.
Piemonte	In vigore dal 14 novembre 2011. In virtù di legge di Bilancio 2021, abrogata da articolo 2 della Legge regionale 23/12/2020, n. 31.	- L. R. n. 47/1993 (istituzione IRBA); - Deliberazione della Giunta regionale n. 51-2907/2011 (attuazione); - L.R. n. 31/2020, art. 2 della (abrogazione IRBA).

Calabria	In vigore dal 1° gennaio 2011. In virtù di legge di Bilancio 2021, abrogato da art. 1 della Legge Regionale del 29/12/2020, n. 34.	- L.R. 29.12.2010, n. 34, art. 27 (istituzione IRBA); - L.R. 27.12.2016, n. 44, art. 2 (modifiche alla normativa regionale); - L.R. 29.12.2020, n. 34, art. 1 (abrogazione IRBA).
Molise	In vigore dal 1° gennaio 2005. In virtù di legge di Bilancio 2021, abrogata da art. 6, commi 6 e 7 della Legge Regionale del 30/12/2020, n. 20.	- L. R. del 31/12/2004 n. 38 (istituzione IRBA); - L.R. n. 42 del 28/12/2006 (rideterminazione misura dell'imposta); - L.R. del 30/12/2020, n. 20, art. 6, commi 6 e 7 (abrogazione IRBA).
Liguria	In vigore dal 1° febbraio 2006.	- L.R. 24 gennaio 2006, n. 2 (istituzione IRBA).
Marche	Abrogata dal 1° novembre 2018, con legge regionale 24 ottobre 2018 n. 43 (art. 7).	- L.R. 27.12.2007 n. 19, art. 27; - L.R. 31.10.2011, n. 20; - L.R. 20.03.2012, n. 2; - L.R. 29.11.2013, n. 44, art. 8, c. 1; - L.R. 24.10.2018 n. 43, art. 7.
Umbria	In vigore dal 1° gennaio 2012.	- L.R. 9.12.2011, n. 17, art. 2 (istituzione IRBA); - L.R. 20.12.2012, n. 26, art. 2 (rideterminazione della misura dell'imposta dovuta per l'anno 2013).
Puglia	Istituita nel 2008, è stata abrogata dal 1° novembre del 2009 (L.R. 12.11.2009, n. 21). In seguito, è stata re-introdotta il 1° marzo del 2010 (L.R. 31.12.2010, n. 19) per poi essere abrogata nuovamente dal 1° gennaio 2013 (L.R. 28.12.2012, n. 45).	- L.R. 17.02.1994, n. 9 (istituzione IRBA), - L.R. 12.11.2009, n. 21; - L.R. 31.12.2010, n. 19; - L.R. 28.12.2012, n. 45; - L.R. 29.12.2017, n. 67, art. 61 (disciplina della definizione del contenzioso relativo all'IRBA).

Toscana	Istituita dal 1° gennaio 2012 e abrogata dal 1° ottobre 2012.	- L.R. 15.11.2011, n. 58 (istituzione IRBA); - L.R. 14.09.2012, n. 49 (abrogazione IRBA).
Abruzzo	Istituita dal 1° gennaio 2011 e abrogata dal 1° gennaio 2012.	- L.R. 10.01.2011, n. 1 (istituzione IRBA); - L.R. 9.11.2011, n. 39 (abrogazione IRBA).

2. La procedura di infrazione Ue

Un'annosa questione in tema di IRBA, è stata certamente la contestata **illegittimità dell'imposta per contrasto con il diritto unionale**, ai sensi dell'art.1, par. 2 della Direttiva 2008/118/CE, recepita nell'ordinamento nazionale con D.Lgs. 29/3/2010 n. 48, che prevede che i prodotti energetici possono essere gravati da tributi ulteriori **purché il relativo gettito sia vincolato ab origine ad una finalità specifica**. Detta questione è stata oggetto di una **procedura di infrazione**¹ avviata dalla Commissione europea nei confronti dell'Italia appunto sull'illegittimità delle addizionali.

Più nel dettaglio, l'**articolo 1, par. 2, della direttiva Accise 2008/118/CE del Consiglio dell'Unione Europea, del 16 dicembre 2008** (relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE) così statuisce: "gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta".

Dal tenore letterale della citata direttiva emerge la possibilità per gli Stati membri di applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette **aventi finalità specifiche**, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'IVA in ma-

1. Per maggiore completezza, si evidenzia che la procedura d'infrazione costituisce uno strumento per garantire il rispetto e l'effettività del diritto dell'Unione. La decisione relativa al suo avvio è di competenza esclusiva della Commissione, la quale, esercitando un potere discrezionale, può agire su denuncia di privati, sulla base di un'interrogazione parlamentare o di propria iniziativa. La procedura d'infrazione consta di una fase "Pre-contenzioso" (art. 258 del TFUE) e di una fase "Contenzioso" (art. 260 del TFUE). La fase del c.d. "precontenzioso" ex art. 258 del TFUE prende avvio quando l'organo eurounitario rileva la violazione di una norma UE. In tal caso la Commissione europea procede all'invio di una "lettera di messa in mora", concedendo allo Stato un termine di due mesi entro il quale presentare le proprie osservazioni. La violazione contestata può consistere nella mancata attuazione di una norma europea oppure in una disposizione o in una pratica amministrativa nazionali che risultano con essa incompatibili. La procedura d'infrazione è avviata nei confronti di uno Stato membro in quanto tale, indipendentemente dalla circostanza che l'autore della violazione sia un organo costituzionale, una giurisdizione, un ente territoriale o un soggetto di diritto privato controllato dallo Stato. Qualora lo Stato membro non risponda alla lettera di messa in mora nel termine indicato oppure fornisca alla Commissione risposte non soddisfacenti, quest'ultima può emettere un parere motivato con il quale cristallizza in fatto e in diritto l'inadempimento contestato e diffida lo Stato a porvi fine entro un dato termine. Nel caso in cui lo Stato membro non si adegui al parere motivato, la Commissione può presentare ricorso per inadempimento davanti alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee contro lo Stato in questione (art. 258 Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, par. 2). Conclusa la fase del cd. "precontenzioso", inizia la fase del c.d. "contenzioso"; tale fase è diretta ad ottenere dalla Corte l'accertamento formale, mediante sentenza, dell'inosservanza da parte dello Stato di uno degli obblighi imposti dall'Unione.

teria di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta.

In altri termini, gli Stati possono certamente prelevare altre imposte indirette sui prodotti sottoposti già ad accisa (come la benzina), ma tale facoltà è attivabile solo se vengono rispettate **due condizioni**:

- l'imposta deve essere riscossa per **fini specifici**;
- l'imposta deve essere **conforme alla normativa comunitaria** in materia di accise o di imposta sul valore aggiunto.

Per tali ragioni, la Commissione Europea con la **decisione 2017/2114 del 19 luglio 2018**, ha avviato nei confronti dell'Italia una **procedura di infrazione con contestuale atto di costituzione in mora con cui ha intimato l'abolizione delle imposte regionali sui carburanti applicate sul suo territorio**.

A tale proposito, secondo la Commissione Europea, con riferimento all'IRBA, le condizioni di cui al succitato art. 1, par. 2, della direttiva Accise 2008/118/CE del Consiglio dell'Unione Europea, non appaiono soddisfatte, in particolare perché non è stato individuato un fine specifico dell'imposta de qua che, in coerenza con il disposto della Corte di Giustizia dell'Ue, deve essere individuato nell'esecuzione di attività volte alla <<riduzione dell'impatto ambientale dei combustibili liquidi o a una qualche finalità di salute pubblica riconnessa al consumo di carburante>>. In particolare, secondo la Commissione <<L'irba non ha finalità specifiche ma unicamente di bilancio, contravvenendo quindi alle norme dell'UE (articolo 1, paragrafo 2, della direttiva sul regime generale delle accise 2008/118/CE del Consiglio). Perciò se l'Italia non si attiverà entro due mesi, la Commissione potrà inviare un parere motivato alle autorità italiane>>.

A fronte della mancata ottemperanza a tali motivi, la Commissione, con **nota prot. C (2019) 8232 del 27/11/2019**, ha ribadito la contrarietà dell'imposta alla normativa Ue, invitando l'Italia a prendere le disposizioni necessarie per conformarsi, **pena l'istituzione di un giudizio innanzi alla Corte di Giustizia con il rischio di vedere irrogate pesanti sanzioni pecuniarie**.

Di conseguenza, con la soppressione del tributo, si è chiusa la controversia tra Italia e Commissione Ue.

3. La giurisprudenza nazionale in merito alla

procedura d'infrazione

Sulla scorta di tali considerazioni, a livello nazionale si sono registrate sentenze di merito che, rilevando l'assenza di un nesso diretto tra l'uso del gettito e la finalità attribuita all'IRBA, hanno riconosciuto l'incompatibilità della stessa con l'ordinamento eurounitario, **disapplicando la normativa nazionale contrastante**.

La **Commissione Tributaria regionale di Torino, sez. 6, con sentenza del 14 gennaio 2020, n. 53** ha affrontato per la prima volta tale delicata quaestio iuris, chiarendo che **l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione è incompatibile con l'ordinamento eurounitario e, in quanto tale, va disapplicata e può essere chiesta a rimborso**.

Precisamente, i giudici di appello **richiamano la citata decisione n. 2017/2114 (v. par. 2), resa nell'ambito della procedura d'infrazione, con cui la Commissione Europea, - dopo aver richiesto all'Italia chiarimenti in ordine alle imposte regionali sui carburanti, in quanto presumibilmente contrarie al diritto eurounitario, ravvisando una palese violazione della Direttiva Europea 2008/118/CE e, in particolare, con l'art. 1, par. 2, Direttiva 2008/118/CE - ha concluso per l'insussistenza di finalità specifica nella normativa nazionale e regionale istitutiva della stessa imposta, con conseguente contrasto con l'ordinamento eurounitario**.

La CTR di Torino, facendo propri tali principi, ha dichiarato l'illegittimità dell'IRBA in quanto, trattandosi di imposta indiretta non armonizzata gravante su un prodotto già colpito da accisa, **deve trovare applicazione l'art. 1 paragrafo 2 della Direttiva 2008/118/CE del 6 dicembre 2008 che richiede "la finalità specifica"**. Tuttavia, secondo i giudici, l'IRBA italiana sarebbe stata caratterizzata da sole ragioni di bilancio e non da finalità specifiche. Sulla scorta di tali presupposti, la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha rilevato la contrarietà dell'IRBA rispetto al diritto eurounitario e ha disapplicato l'imposta, determinando la non debenza degli importi versati a tale titolo, con la conseguente possibilità per il contribuente di chiedere a rimborso dette somme indebitamente versate. **In conclusione, l'iter motivazionale seguito dalla CTR di Torino nella pronuncia in commento appare pienamente condivisibile, in quanto nella sentenza de qua trovano corretta applicazione i superiori principi comunitari**.





In riferimento a ciò, si segnala che l'ordinamento italiano non è nuovo a simili declaratorie di illegittimità. A riguardo si evidenzia che, **al pari dell'IRBA, anche l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica è stata dichiarata incompatibile con l'ordinamento comunitario e abrogata dal legislatore italiano**, stante proprio l'assenza di finalità specifiche attribuite all'imposta. Tale questione merita un approfondimento.

3.1. Rilevanza di un caso analogo a quello di specie: le imposte addizionali alle accise provinciali previste dal D.L. n. 511/88

Un tema che presenta numerosi aspetti di interesse e analogie al caso de quo è quello delle **imposte addizionali alle accise provinciali, introdotte dal D.L. n. 511/88, convertito con modificazioni nella L. n. 20/89**, e della loro incompatibilità con la normativa europea. Il caso citato involge, in particolare, due questioni analoghe al caso di specie, ovvero:

a) il principio di diritto relativo alla **preminenza dell'interpretazione del diritto effettuato in sede comunitaria** rispetto all'interpretazione delle nostri corti nazionali;

b) i possibili **margini di recupero delle somme indebitamente corrisposte ai fornitori di energia elettrica**.

Sulla questione si è pronunciata di recente la Suprema Corte di Cassazione stabilendo definitivamente l'illegittimità delle addizionali all'accisa sull'energia elettrica previste dall'articolo 6, DI 511/1988, convertito in legge 20/1989, per contrasto con il diritto comunitario (articolo 1, par. 2, della direttiva 2008/118/Ce). Difatti, la Corte di Cassazione, ex multis Cass. 15198/2019, ha espresso il principio di diritto secondo cui <<l'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del D.L. n. 511 del 1988, nella sua versione, applicabile ratione temporis, successiva alle modifiche introdotte dall'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 26 del 2007, va disapplicata per contrasto con l'art. 1, par. 2, della Direttiva n. 2008/118/CE, per come interpretati dalla Corte di Giustizia della UE rispettivamente con le sentenze 5 marzo 2015, in causa C-553/13, e 25 luglio 2018, in causa C-103/17>>.

Anche in detta ipotesi è stata riconosciuta l'incompatibilità della norma istitutiva dell'addizionale provinciale con la Direttiva Europea 2008/112/CE, stante proprio l'**assenza della**

"finalità specifica" richiesta per introdurre una ulteriore imposta indiretta all'accisa armonizzata già esistente.

Diversamente rispetto all'IRBA, per le imposte addizionali alle accise provinciali l'incompatibilità era già stata evidenziata nel 2012, quando il legislatore aveva integralmente abrogato tali imposte (articolo 4, comma 10, DI 16/2012) proprio per conformarsi alla disciplina comunitaria, senza però disporre specificamente alcun rimborso per coloro che le avevano già versate. Sul punto, si evidenzia che l'Amministrazione si è sempre opposta alle richieste di rimborso inoltrate dagli operatori del settore, e di tanto ne è prova il contenzioso tributario di cui le recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione costituiscono l'epilogo.

L'elaborazione giurisprudenziale, tuttavia, se da un lato ha acclarato definitivamente l'illegittimità del tributo, dall'altro ha complicato il quadro, stabilendo particolari limitazione al soggetto legittimato a chiedere il rimborso (il diritto al rimborso spetta unicamente ai soggetti passivi dell'imposta, vale a dire ai fornitori di energia elettrica, che erano i soggetti deputati al versamento dell'imposta allo Stato, e non invece ai clienti).

Tanto chiarito, in relazione alle analogie tra le imposte addizionali alle accise provinciali di cui al D.L. n. 511/88 e l'IRBA, si osserva che entrambe sono state dichiarate in contrasto con la normativa comunitaria e, conseguentemente, è stata disposta una norma nazionale di abrogazione. Tuttavia, mentre per le imposte addizionali alle accise provinciali di cui al D.L. n. 511/88, il Legislatore non ha previsto ulteriori specificazioni e, in particolare, limitazioni alla richiesta di rimborso; **viceversa, nell'ipotesi dell'IRBA, il Legislatore nazionale ha espressamente fatto salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte prima del 2021 così, di fatto, ponendo una limitazione temporale alla restituzione di quanto indebitamente versato fino al 2021.**

Da ciò si deduce che, mentre nel primo caso (imposte addizionali alle accise provinciali), i contribuenti hanno potuto presentare le istanze di rimborso e la giurisprudenza di legittimità ha elaborato una disciplina (seppur criticabile) in relazione alla legittimazione al rimborso, nel secondo caso (IRBA) la legittimazione al rimborso è stata disciplinata dal Legislatore stesso con la Legge di bilancio 2021 che ha, di fatto, inibito

le richieste di rimborso per gli anni pregressi al 2021.

4. Legge di Bilancio 2021 e profili di criticità: la portata applicativa dell'espressione <<Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.>> e la questione relativa al rimborso.

A tal punto, occorre procedere ad una valutazione fondamentale: dall'esegesi della disposizione della legge di Bilancio 2021, emerge che, nonostante l'abrogazione dell'impianto normativo nazionale e, a cascata, di quello regionale, "sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte". In altri termini, con la disposizione normativa in commento (ex art. 1, co. 628, cit) il Legislatore ha inteso preservare e circoscrivere nel tempo la legittimità dell'IRBA, prevedendo, che essa dia diritto al rimborso, solo per quelle obbligazioni sorte a partire dal 1° gennaio 2021.

Da tanto ne discende che, sebbene con l'abrogazione del tributo si chiude definitivamente la controversia tra Governo e Commissione Ue - ritenendosi così superato il tema della illegittimità del tributo - tuttavia, questa apre uno scenario problematico sull'annosa questione dei rimborsi.

Si evidenzia fin da subito che la richiesta di rimborso è esperibile solo se l'Ente non ha notificato alcun atto impositivo, poiché in quest'ultimo caso l'unico rimedio resterebbe l'impugnazione dell'atto. La domanda di restituzione deve essere proposta nei termini di decadenza stabiliti da ciascuna legge d'imposta, oppure, in mancanza, nel termine stabilito dall'art. 21 c. 2 del D.Lgs. 546/1992 che è di due anni. Per quanto qui d'interesse, essendo l'IRBA un tributo regionale, il riferimento al termine di decadenza è quello ordinario, ove il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il **termine di due anni** dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione.

Tanto premesso, non può dubitarsi che l'**espressione** <<sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.>>, rappresenta certamente una strategia volta a scongiurare le innumerevoli istanze di rimborso di quanto pagato nei due anni pregressi in virtù di norme incompatibili con il diritto Ue nonché gli eventuali

contenziosi tributari ad esse connesse.

Tuttavia, nonostante la chiara ed espresa volontà del Legislatore di limitare tale impasse, si evidenzia che molti interpreti del diritto ritengono che l'istituzione di tale tributo, e dunque il suo pagamento, resta, ad ogni modo, contrario al diritto eurounionale (ai sensi dell'articolo 1, par. 2, della direttiva Accise 2008/118/Ce) e, pertanto, legittima ex se il diritto al rimborso nei termini ordinari; sulla legittimità di tale procedura sarà competente il giudice nazionale, al quale è attribuita la tutela giurisdizionale dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, mediante il potere di disapplicazione della norma nazionale.

In particolare, giova rammentare che sulla base del c.d. principio del "primato" della normativa comunitaria il giudice nazionale può disapplicare la normativa interna di uno Stato membro aderente alla Comunità Europea quando essa contrasta con il diritto Comunitario derivato.

E invero, il diritto dell'Unione gode di una posizione di supremazia rispetto alle norme interne, espressamente desumibile, nell'ordinamento italiano, all'art. 11 ed all'art. 117, primo comma, della Costituzione. Ciò comporta che, in via generale, nessuna norma nazionale può porsi in contrasto con il diritto eurounitario, con la conseguenza che il giudice ordinario che, nel caso concreto, rilevi tale violazione, deve comportarsi in modo tale da risolvere egli stesso tale antinomia. I giudici nazionali, infatti, sono chiamati ad un ruolo vitale per garantire ai cittadini l'effettiva protezione dei diritti individuali attraverso, l'istituto del **rinvio pregiudiziale ex art. 267 del Trattato**, cui può (o deve) accompagnarsi l'utilizzo di una serie di strumenti, quali **l'interpretazione conforme, la disapplicazione, la sospensione provvisoria della misura nazionale ritenuta incompatibile con il diritto UE prima della decisione della Corte.** Si tratta di meccanismi che seppur rappresentano vere e proprie intrusioni nell'autonomia processuale degli Stati membri, tuttavia costituiscono un modo per rendere omogenee le due strade per garantire i diritti dell'ordinamento eurounitario e di quello nazionale.

In conclusione, l'esigenza cui la giurisdizione nazionale è chiamata a rispondere si presenta come un'esigenza di effettività, alla

quale il giudice risponde tramite strumenti e istituti che promuovono l'integrazione tra gli ordinamenti giuridici interessati che permettono la risoluzione delle possibili antinomie tra sistemi di fonti giuridiche.

5. Osservazioni conclusive

Alla luce delle considerazioni suesposte, nonostante non sia stato esplicitato dal Legislatore il motivo dell'abrogazione dell'imposta IRBA, la ragione della soppressione ben può essere ricondotta al tema del contrasto sorto tra la norma nazionale e il diritto comunitario laddove, secondo la Commissione Ue, non sarebbe ravvisabile alcuna finalità specifica attribuita al gettito derivante dall'IRBA italiana se non quella di mero bilancio generale. Tale finalità generica, si pone in contrasto con il diritto unionale, in quanto non rispetta il dato normativo della direttiva. Ne discende che, sebbene l'abrogazione chiuda definitivamente il contrasto tra l'Unione Europea e l'Italia, ritenendosi così superato il tema della illegittimità del tributo, tuttavia, l'espressione di cui al comma 628 cit. della Legge di bilancio 2021 <<(…)sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte>>, apre un'ulteriore questione controversa in tema di rimborsi. E invero, a parere di molti operatori del settore e dello Scrivente, la Legge di Bilancio 2021, nonostante l'espressa previsione che fa salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte, **si pone, di fatto, in contrasto con la normativa comunitaria in quanto il tributo può ancora sostenersi pagato in virtù di una norma incompatibile con il diritto Ue.**

Alla luce di quanto chiarito nel precedente paragrafo, considerato che nessuna norma nazionale può porsi in contrasto con il diritto eurounitario, spetta al **giudice nazionale assicurare ai singoli la tutela giurisdizionale derivante dalle norme del diritto dell'Unione e garantirne la piena efficacia**, mediante il dovere di disapplicare la norma interna contrastante con quella europea, sia anteriore sia successiva a quest'ultima.

Pertanto, in virtù del **principio del "primato" della normativa comunitaria**, nel caso di un eventuale contrasto tra la normativa nazionale e quella europea, il primo prevale sul secondo. Da ciò ne deriva che, come peraltro correttamente rilevato dalla succitata sentenza della C.T.R. Torino, n. 53/2020, **il giudice nazionale deve**

adottare tutte le misure di carattere generale o particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal diritto eurounitario, anche disapplicando le disposizioni contrastanti della legislazione nazionale.

Conseguentemente, ove sia impossibilitato a procedere ad un'interpretazione della normativa nazionale conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto dell'Unione, ha **l'obbligo di garantire la piena efficacia delle medesime, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale.**

Venendo al controverso caso del rimborso IRBA per gli anni pregressi al 2021, nonostante il limite temporale posto dal Legislatore con la Legge di Bilancio 2021, condivisibilmente molti operatori del diritto ritengono comunque legittima la richiesta di ciò che si assume indebitamente versato nei due anni precedenti, fermo restando che, verosimilmente, la questione sarà oggetto di pronuncia giudiziale. E invero, è piuttosto plausibile che, stante il tenore letterale dell'art. 628 cit., l'Amministrazione non cederà alle richieste di rimborso, lasciando ai giudici di merito e poi, se del caso, quelli di legittimità, una definizione del contrasto.

In ragione di ciò, è di tutta evidenza la necessità di un intervento chiarificatore che possa individuare una strada chiara e univoca, sulla linea, per esempio, di quanto avvenuto in materia di addizionale sull'energia elettrica, ormai pacificamente illegittima e da rimborsare per motivi sovrapponibili a quelli qui esposti.

In conclusione, l'incertezza della norma comporterebbe pronunce giurisprudenziali discordanti, riproponendo l'eterna questione della incertezza del diritto e della imprevedibilità dell'esito dei processi in Italia, che può essere riassunta nella massima, formulata in lingua latina, "habent sua sidera lites".

*Avv. Maurizio Villani
Avv. Antonella Villani*





Una riforma della giustizia tributaria non più prorogabile

Dalle origini ad un'evoluzione lenta, fino ad arrivare ad un'analisi dei possibili punti cruciali per una revisione del sistema. Il 20 ottobre 2016 è stata pubblicata l'Ordinanza n. 227/2016 della Corte Costituzionale. Con Ordinanza del 23 settembre 2014, la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia aveva sollevato varie questioni di **legittimità costituzionale sui Dlgs. 545/92 e 546/92**, dubitando, in sostanza, che l'**ordinamento e l'organizzazione della giustizia tributaria** fossero compatibili con la **garanzia di indipendenza del giudice**, richiesta dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo. Secondo la **Corte Costituzionale** le questioni sollevate erano **inammissibili**, visto che il rimettente invocava plurimi interventi additivi, diretti a delineare un nuovo assetto della giustizia tributaria, con conseguente indeterminatezza ed ambiguità delle medesime richieste. La Consulta evidenziava poi che *"un'altra ragione di inammissibilità deriva dal fatto che il giudice a quo ha richiesto a questa Corte plurimi interventi creativi, caratterizzati da un **grado di manipolatività** tanto elevato da investire, non singole disposizioni o il congiunto operare di alcune di esse, ma un intero sistema di norme, ..., nonché, in generale, il sistema organizzativo delle risorse umane e materiali della giustizia tributaria"* e *"che interventi di questo tipo – manipolativi di sistema – sono in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore"*. Al di là della **dichiarazione di inammissibilità**, la sentenza appariva come una sentenza "monito" per il legislatore ad intervenire sul **sistema giustizia tributaria**. Monito, evidentemente, ad oggi ancora non recepito.

Dal contenzioso amministrativo alla necessità di una riforma della giustizia tributaria

Tutto parte, del resto, dall'art. 111 della Costituzione, che stabilisce, al comma 1, che *"la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge"* ed al comma 2 che *"Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata"*. Tali disposizioni valgono per **ogni tipo di processo** e quindi anche per il pro-

cesso tributario. Il **processo tributario** nasce però, in origine, come **contenzioso amministrativo**. In passato infatti il processo tributario era concepito come la fase contenziosa dell'attività amministrativa di accertamento. Solo a seguito del riconoscimento della giurisdizionalità delle Commissioni Tributarie fu dunque possibile recepire alcuni dei principi cardine di ogni tipo di processo, che, invece, erano fino ad allora esclusi dal processo tributario, quali, a mero titolo di esempio, la ripartizione dell'onere della prova tra le parti in giudizio e l'applicazione del principio del contraddittorio. Tali concetti hanno finalmente trasformato il processo tributario in un processo vero e proprio, concorrendo anche ad affermare una specifica (e scientifica) cultura del diritto processuale tributario. Ma questo è stato il frutto di una lenta conquista, ancora in corso. **Ma cosa significa avere diritto ad un giusto processo?** Avere un giusto processo significa innanzitutto avere diritto ad un giudice indipendente ed imparziale. Solo con la riforma del 1992, del resto, gli artt. 1 e 2 del **D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**, dissipando ogni residuo dubbio in ordine alla natura giurisdizionale dei componenti delle Commissioni Tributarie (e quindi in ordine alla necessità della sussistenza dei relativi caratteri di imparzialità ed indipendenza), parlano di vera e propria "giurisdizione tributaria". Se però, rispetto a quando il processo tributario era considerato un mero contenzioso amministrativo, non si può negare che siano stati compiuti notevoli **passi in avanti**, resta però **ancora lontano** il traguardo di un **giusto processo tributario**.

Un difetto di fondo

Permane infatti, in particolare, un difetto di fondo. La giurisdizione tributaria **non è esercitata da magistrati di ruolo**, nominati per concorso pubblico per esami. Un processo è infatti veramente tale solo se i suoi protagonisti (sia il giudice che le parti) sono dei **"professionisti" della materia**, ad essa dedicati a tempo pieno. La **legge 11 marzo 2014, n. 23**, aveva in tal senso già conferito una delega al Governo per la **realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita**. Tale delega è rimasta però, purtroppo, in gran parte **irrealizzata**, laddove il **Dlgs. 156/2015** ne ha poi dato solo **parzialmente attuazione** e per aspetti in gran parte di rilievo non sistematico.



Sono dunque tanti i **problemi** che ancora oggi affliggono la giustizia tributaria. E, se si calcolano tutti i procedimenti in giudizio, tali problemi valgono miliardi di Euro. I numeri su cui intervenire per una **eventuale riforma della giustizia tributaria** non sarebbero peraltro neppure rilevanti, laddove, ipotizzando giudici con impegno a tempo pieno, potrebbe probabilmente bastare, per esempio, anche una giustizia tributaria amministrata da **poche centinaia di giudici onorari** per le cause “*bagatellari*” (ancor meno se si prevedesse il giudice monocratico e limiti all’impugnabilità) e poche centinaia di giudici togati per il le cause sopra “*soglia*”. Attribuire invece la giurisdizione tributaria a **sezioni specializzate dell’autorità giudiziaria civile** (come paventato da alcuni progetti pendenti in Parlamento) significherebbe travolgerla con migliaia di nuovi processi dall’elevato profilo tecnico e, quindi, aggravare la crisi della giustizia ordinaria.

Da dove partire

Meglio sarebbe allora prendere spunto dalla positiva esperienza della Sezione Tributaria presso la **Corte di Cassazione**, la quale conferma che la specificità della materia fiscale impone ormai che nel processo tributario operino tanto un soggetto qualificato e indipendente, che decida, quanto un soggetto, altrettanto qualificato e deontologicamente preparato, che assista in giudizio le parti. La prima trasformazione legislativa che, in linea anche con gli altri ordinamenti europei, viene in mente è, in conclusione, quella dell’istituzione di un **giudice professionale togato**, specializzato e a tempo pieno, magari affiancato da un giudice onorario per le liti di valore minore, similmente a quel che accade nella giustizia civile con il giudice di pace. Insomma, **una vera e propria riforma della Giustizia tributaria** che faccia assurgere il processo tributario al rango che certamente gli spetta. E questo passando anche attraverso una **revisione dell’istituto della mediazione**. Come noto, infatti, per i giudizi fino a 50.000 Euro vi è, ai sensi dell’**art. 17 bis del Dlgs 546/92**, una **fase di mediazione stragiudiziale obbligatoria**. L’istituto della mediazione tributaria stragiudiziale, introdotto nel 2012 per i soli atti dell’Agenzia delle Entrate ed **esteso** a partire **dal 2016** anche per tutti gli altri enti impositori, ha dato e sta dando buoni risultati, avendo comportato un **abbattimento delle cause di circa il 50%**. L’istituto dunque deve essere rafforzato, ma reso anche **più “trasparente”**. In ogni caso, laddove, sia al fine di garantire **maggiore terzietà rispetto alla mediazione/reclamo** e sia al fine di consentire un ulteriore effetto deflativo del contenzioso, si volesse rivedere la fase di “accordo” tra le parti, si potrebbe per esempio prevedere che il **terzo “mediatore”** sia un Giudice

(terzo), che proponga alle parti un accordo conciliatorio, magari prevedendo poi meccanismi di “sanzione” per chi non accetti di chiudere la controversia secondo l’accordo proposto e poi risulti soccombente.

I possibili punti fondanti

La gestione della conciliazione/mediazione obbligatoria da parte di un’apposita **“Sezione Conciliazione/Mediazione”**, composta da giudici onorari non togati, anche laddove si perseguisse la strada di una giustizia tributaria con giudici togati professionisti, conserverebbe del resto anche un ruolo all’attuale giustizia tributaria non togata, libererebbe da dispendiose competenze i giudici togati, che si potrebbero concentrare sulle cause di maggiore rilevanza, e garantirebbe **un’effettiva terzietà** nel procedimento di mediazione/conciliazione (oggi lasciato solo allo stesso Ente che ha emesso l’atto impugnato). I procedimenti corrispondenti alla soglia di valore della mediazione, non conclusi con mediazione, potrebbero poi essere **gestiti da un giudice monocratico**, le cui sentenze potrebbero essere solo limitatamente appellabili. Così si assorbirebbe in tempi rapidi tutto il contenzioso bagattellare e ci si potrebbe concentrare sul **vero contenzioso** che vale 50 volte tanto! E gli effetti poi sul contenzioso in Cassazione (anch’esso ormai “ingolfato”) dovrebbero vedersi in tempi abbastanza rapidi. Tanto questo è ormai chiaro che **sono vari i progetti oggi pendenti in Parlamento**, con peraltro alcune direttrici comuni. Prendendo in considerazione i principali progetti di legge, vi sono infatti vari punti comuni alle varie proposte, tra cui:

- Creazione di una **quarta magistratura**, separata dalle altre e strutturata in organi (Tribunali tributari e Corti d’appello tributarie), che, anche nel nome, richiamino l’attività giurisdizionale;
- Progressivo ridimensionamento dei giudici onorari**, fino al ricorso esclusivo a giudici professionisti e a tempo pieno, remunerati in modo adeguato e selezionati in base a un concorso pubblico, per titoli ed esami, analogo a quello dei magistrati ordinari;
- Rafforzamento dei presidi di indipendenza e terzietà**, con il trasferimento dei compiti di organizzazione della giurisdizione tributaria oggi attribuiti al Mef;
- Rafforzamento della figura del **giudice monocratico**;
- Profonda innovazione dell’**istituto della mediazione**.

Dalla lettura delle suddette linee, emerge dunque chiaramente come vi sia (stranamente) una **convergenza** quasi univoca di tutto lo spettro parlamentare su quelli che dovrebbero essere i **punti fondanti della riforma**. E allora perché attendere ancora? (*Giovambattista Palumbo – Fonte www.informazionefiscale.it*)



La giustizia tributaria oggi e le proposte di riforma strutturale

Il nuovo governo del Prof. Draghi ha giustamente inserito tra i punti qualificanti del programma la riforma fiscale che per non essere un minestrone riscaldato deve avere l'ambizione di ridisegnare tutto il sistema impositivo, tra cui la necessaria ed urgente riforma strutturale della giustizia tributaria. **La giustizia tributaria, infatti, deve assolvere, in questo contesto, alla sua funzione di effettiva ed apparente terzietà nella verifica della legittimità degli atti tributari e di tutela dei contribuenti per cui i giudici tributari devono essere dotati di elevata qualificazione e professionalità.**

La giurisdizione tributaria è un tema cruciale per il nostro Paese perché permette di assicurare il corretto rapporto del flusso del denaro pubblico, così essenziale per la vita di tutto lo Stato. Infatti, nell'indagine conoscitiva della generale riforma fiscale, il lavoro congiunto delle Commissioni Finanze di Camera e Senato, nel programma in 13 punti, ha giustamente sentito l'esigenza di ricodificare il marasma normativo e di rimettere mano ad accertamento e contenzioso tributario. Incongruenze di una giurisdizione tributaria che da una parte gestisce liti da **40 miliardi di euro (dato 2019)** e dall'altra è affidata a giudici sostanzialmente part-time, le cui sentenze di appello nel 45% dei casi sono annullate nel giudizio di legittimità. Ecco perché, giustamente, anche la riforma strutturale della giustizia tributaria rientra tra le riforme del Recovery Plan. Per deliberare e decidere, però, è necessario conoscere concretamente l'attuale situazione giuridica delle Commissioni tributarie, come cercherò di sintetizzare nel presente articolo.

LE COMMISSIONI TRIBUTARIE OGGI

Attualmente, le Commissioni tributarie si trovano nella seguente situazione di diritto e di fatto.

1) Le Commissioni tributarie dipendono dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) che, peraltro, collabora con le Agenzie delle Entrate che notificano accertamenti fiscali e cartelle esattoriali. Le Agenzie fiscali (Agenzia delle Entrate, Agenzia del Demanio, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'Agenzia delle entrate-Riscossione) svolgono funzioni tecnico-operative al servizio del Ministero per fornire informazioni e assistenza ai con-

tribuenti. Godono di piena autonomia sia in materia di bilancio che in materia di organizzazione della propria struttura. **Il loro rapporto con il MEF è stabilito in apposite convenzioni che ne regolano le modalità d'intervento (servizi, obiettivi e risorse).**

2) I giudici tributari non devono superare un concorso pubblico ma sono nominati per la prima volta con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa deliberazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, secondo l'ordine di particolari elenchi. In ogni altro caso, alla nomina dei componenti di Commissione tributaria si provvede soltanto con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (art. 9, primo comma, D.Lgs. n. 545/1992).

3) I giudici tributari oggi sono n. 2943.

Di questi, 1547 sono giudici ordinari togati e 1.396 sono laici (giudici onorari).

I giudici ordinari togati (1.547, pari al 52,6%) sono composti da:

- 1.339 giudici ordinari (civili e penali) (86,5%);
- 20 giudici militari (1,3%);
- 101 giudici amministrativi (6,5%);
- 87 giudici contabili (5,7%).

Invece, i giudici onorari (non togati) (1.396, pari al 47,40%) sono composti da:

- 336 pensionati (24,01%);
- 375 avvocati (26,90%);
- 138 commercialisti (9,9%);
- 190 pubblico impiego (13,6%);
- 357 altre professioni (25,60%).

Ora, senza voler essere polemico od offensivo, mi chiedo come, in una materia difficile, complessa e caotica come quella tributaria, possa decidere con competenza e professionalità, per esempio, un giudice militare o un pensionato o un impiegato pubblico!!.

Oltretutto, oggi nelle Commissioni tributarie giudicano soltanto 138 Commercialisti (pari al 9,9% dei giudici onorari e pari al 4,70% di tutti i giudici tributari), pur essendo professionisti specializzati nel settore tributario. In sostanza, i giudici tributari svolgono la loro funzione giudiziaria part-time, potendo svolgere con-

temporaneamente altre attività lavorative e professionali. Il ruolo del giudice tributario a tempo perso (tempo libero) o a tempo parziale (secondo o terzo lavoro) si traduce in peso insostenibile per il sistema giudiziario o ingovernabile variante indipendente per il sistema economico.

4) I giudici tributari percepiscono i seguenti compensi:

- **fisso mensile euro 500 lorde;**
- **15 euro nette a sentenza depositata;**
- **zero euro per le sospensive.**

L'entità dei compensi è stabilita periodicamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con proprio decreto (art. 13 D.Lgs. n. 545/1992).

Le modalità di computo ed erogazione, in attuazione del primo decreto interministeriale del 19/12/1997, sono contenute nella circolare del MEF n. 80/E dell'11/03/1998, secondo la quale la liquidazione dei compensi **deve avvenire di regola mensilmente.**

Di solito i compensi sono pagati con ritardo e, per la tassazione ordinaria e non separata, ultimamente la Corte di Cassazione, in assenza di una precisa indicazione normativa, ha stabilito che **“il ritardo fisiologico”** va individuato attraverso l'intervento surrogatorio che trova legittimazione nell'art. 1183 c.c. e 97 della Costituzione, **cioè 120 giorni (Cassazione, Sesta Sezione Civile T, ordinanza n. 28116, depositata il 10/12/2020).** In sostanza, i giudici tributari sono pagati **a cottimo**; più sentenze depositano più guadagnano i miseri compensi, indipendentemente dall'impegno e dal valore delle cause (e giustamente i giudici tributari si lamentano e protestano!).

5) Nel processo tributario, salvo rare eccezioni, non c'è una vera e propria fase istruttoria.

Questa mancanza si avverte soprattutto in relazione alle presunzioni (sia semplici che legali) e ad alcuni fenomeni che non hanno in natura dei confini ben precisi (come, per esempio, l'antieconomicità, i fatti privi di sostanza economica, per l'abuso di diritto, e la categoria del valore normale). **Infatti, difficilmente nel processo tributario viene nominato il consulente tecnico d'ufficio (CTU) e quasi mai i giudici tributari, ai fini istruttori e nei limi dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta (artt. 7, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992 e 32 D.P.R. n. 600/1973).** Così, per esempio, i giudici tributari, in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, quasi mai invitano “ogni altro soggetto ad esibire o trasmet-

tere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi” (art. 32, primo comma, lettera 8-bis, citato). **In definitiva, l'istruzione c.d. primaria avviene normalmente nell'ambito del procedimento amministrativo, senza la possibilità di ricorrere subito al giudice tributario, con grave lesione del diritto di difesa del contribuente.**

6) Nell'attuale processo tributario, il **giudice monocratico** è previsto soltanto nel giudizio di ottemperanza per il pagamento di somme dell'importo fino ad euro 20.000 e, comunque, per il pagamento delle spese di giudizio (art. 70, comma 10-bis, D.Lgs. n. 546/92).

7) Molti giudici togati presenti nelle Commissioni Tributarie di merito (anche come Presidenti) fanno parte anche della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione.

Inoltre, come precisato dal Primo Presidente della Corte di Cassazione, **Pietro Curzio**, in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario 2021, la giustizia tributaria oggi intasa la Corte di Cassazione perché:

- **il 44% delle pendenze civili complessive nel 2020 ricade nella materia tributaria, con 53.482 cause in attesa di essere definite;**
- **il 45% delle sentenze tributarie viene annullato, soprattutto per la mancanza di professionalità dei giudici tributari. Infatti, lo stesso Presidente Curzio pensa ad una strutturale riforma della giustizia tributaria, con giudici a tempo pieno ed in via esclusiva.**

8) Durante il periodo pandemico, la giustizia tributaria è entrata in tilt perché:

- **nel 2020 sono state depositate 86.000 sentenze in meno;**
- con l'art. 27 D.L. n. 137/2020 molte udienze si fanno con memorie scritte, con grave lesione del diritto di difesa, sino al 30 aprile 2021 (si rinvia all'ordinanza del 21 aprile 2020 n. 2539 del Consiglio di Stato e ordinanza n. 11 del 07 gennaio 2021 della CTP di Catania);
- le videoudienze stentano a decollare in molte Commissioni tributarie, mentre i giudici in camera di consiglio possono usare la videoudienza con lo smartphone;
- **tutto ciò, giustamente, ha sollevato e continua a sollevare un sentimento diffuso tra gli addetti ai lavori (tra i quali avvocati, commercialisti e consulenti del lavoro), che reputano la giustizia tributaria una sorta di “Cenerentola” tra le giurisdizioni.**





9) Oggi, la mediazione tributaria per decongestionare il contenzioso tributario si fa presso l'Agenzia delle entrate, che ha notificato l'acertamento, mentre il giudice tributario rimane estraneo (art. 17-bis D.Lgs. n. 546/92).

10) Oggi, con il processo tributario telematico (PTT), poiché la piattaforma digitale è gestita da SOGEI (società totalmente partecipata dal MEF), mentre l'Agenzia delle entrate, partecipando a tutti i giudizi tributari, ha accesso a livello nazionale a tutti i fascicoli di causa, potendo utilizzare le sentenze favorevoli, il contribuente, invece, ha accesso soltanto al suo fascicolo.

È evidente il vantaggio competitivo dell'Agenzia delle entrate, a livello processuale, nell'accesso alle informazioni a livello nazionale e non soltanto locale.

11) Infine, nell'attuale processo tributario, il contribuente ed il suo difensore non possono citare testimoni né deferire giuramento, decisorio o suppletorio (art. 7, quarto comma, D.Lgs. n. 546/96), con grave limitazione del diritto di difesa (art. 24 della Costituzione).

B) RIFORMA STRUTTURALE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Ormai, la necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria è un'esigenza sentita da tutti i contribuenti ed operatori, pubblici e privati, nonché dagli stessi giudici tributari.

Infatti:

- lo stesso Direttore dell'Agenzia delle entrate, **Avv. Ernesto Ruffini**, nel corso dell'audizione dello scorso 11 gennaio 2021 in Commissione finanze del Senato e della Camera, in materia di riforma dell'IRPEF ed altri aspetti del sistema tributario, **ha auspicato una riforma della giustizia tributaria con professionalizzazione dei giudici tributari;**

- gli stessi giudici tributari, tramite il Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT), **On. Avv. Antonio Leone**, nonché la Presidente dell'Associazione Magistrati Tributari (AMT), **Avv. Daniela Gobbi**, hanno sollevato la questione dell'assoggettamento della giustizia tributaria al MEF invece che alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, come le altre giurisdizioni speciali (Il Sole 24 ore del 20/02/2021);

- inoltre, la Presidente dell'AMT - Associazione Magistrati Tributari, **Avv. Daniela Gobbi**, in occasione dell'audizione bicamerale alla Commissione Finanze del 25 gennaio 2021, si è espressa in favore di una

riforma del sistema giudiziario in ambito tributario, auspicando una maggiore autonomia del magistrato. In questo senso, sono da rivedere sia l'attuale istituto della mediazione tributaria sia la disciplina in materia di compenso del magistrato tributario;

- tutti i professionisti del settore (compresa l'ANTI) auspicano da anni la riforma della giustizia tributaria con giudici professionali a tempo pieno;

- la stessa Corte Costituzionale, con l'importante ordinanza n. 144 del 20-23 aprile 1998, in merito ad una mia eccezione sollevata a Lecce, aveva previsto che il legislatore ordinario conserva sempre il normale potere di sopprimere, ovvero di trasformare, di riordinare, i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, purchè si rispetti il duplice limite di non snaturare le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione (si rinvia anche all'ordinanza n. 227 del 20/10/2016 della Corte Costituzionale);

- oltretutto, l'art. 10 della Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014, purtroppo rimasta inattuata, prevedeva norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante;

- l'Istituto del Governo Societario (IGS) nel 2020 ha predisposto una legge delega per riformare la giustizia tributaria;

- il Sen. Luciano D'Alfonso, Presidente della VI Commissione Permanente Finanze e Tesoro, nel corso di un webinar del 19 gennaio 2021 organizzato dall'Istituto per il Governo Societario (IGS), ha chiarito che la magistratura tributaria non passerà mai sotto l'egida della Corte dei Conti. Inoltre, la riforma della giustizia tributaria, sospesa per effetto della pandemia, sarà ripresa ed impostata nel 2021, tenendo conto di tutte le criticità indicate e, in particolare, di quelle relative alla professionalità dei giudici, alla formazione degli stessi ed alla modernizzazione tecnologica (in Italia Oggi di venerdì 29 gennaio 2021).

Attualmente, in Parlamento sono in discussione i seguenti progetti di legge (n. 11) di quasi tutti gli schieramenti politici.

SENATO DELLA REPUBBLICA Disegni di Legge (assegnati alle Commissioni Seconda e Sesta)

N. 243 VITALI ED ALTRI;

N. 714 CALIENDO ED ALTRI;

N. 759 NANNICINI ED ALTRI;

N. 1243 ROMEO ED ALTRI;

N. 1661 FENU ED ALTRI;

N. 1687 MARINO.

CAMERA DEI DEPUTATI

Proposte di Legge (assegnate alla Commissione Seconda - Giustizia)

N. 1521 MARTINCIGLIO;

N. 1526 CENTEMERO ED ALTRI;

N. 840 SAVINO;

N. 2283 COLLETTI – VISCOMI;

N. 2526 DEL BASSO – DE CARO.

In sintesi, gli undici progetti di legge sopra citati si possono distinguere in progetti che prevedono:

- la modifica con legge ordinaria della struttura della giustizia tributaria, abrogando il D.Lgs, n. 545/1992;

- una Legge Delega (come la citata Legge delega n. 23/2014);

- le modifiche con Legge ordinaria sia della struttura giudiziaria sia del processo tributario, abrogando il D.Lgs. n 545/1992 e modificando il D.Lgs. n. 546/1992.

C) PROPOSTE DI RIFORMA IMPROCRASTINABILE

Lo stesso Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, nella seduta del 22 ottobre 2019, ha sollecitato la riforma della giustizia tributaria in base ai seguenti principi:

1. la trasformazione del giudice speciale tributario in un giudice a tempo pieno, professionalmente competente, con un trattamento economico congruo e dignitoso, non più dipendente dal MEF e pienamente presidiato dai principi di imparzialità, terzietà ed indipendenza, come contemplati dall'art. 111, comma 2, della Costituzione;

2. il completamento della revisione delle regole di diritto procedurale e sostanziale, mediante un provvedimento legislativo volto anche ad una generale definizione delle liti fiscali pendenti (c.d. pace fiscale).

Secondo me, le principali direttrici di fondo da seguire per la riforma della giustizia tributaria sono le seguenti, tenendo conto che la giustizia tributaria deve essere prevista anche in Costituzione.

A) Presidenza del Consiglio dei Ministri

L'organizzazione e la gestione dei giudici tributari deve essere affidata esclusivamente alla Presidenza del Consiglio dei Ministri per assicurare, anche all'apparenza, la terzietà e l'imparzialità dell'organo giudicante, ai sensi dell'art. 111, secondo comma, della Costituzione.

ne. La giustizia tributaria non può più dipendere dal MEF, che è una delle parti in causa.

Inoltre, non è opportuno che sia inserita nella magistratura ordinaria, per non creare ulteriori problemi organizzativi e gestionali, né che sia gestita dalla Corte dei Conti, che determinerebbe l'impossibilità di ricorrere per Cassazione, salvo problemi di giurisdizione, nonché la drastica riduzione dei difensori (che, invece, devono rimanere come oggi). In definitiva, la riforma "autonomista" persegue, giustamente, la realizzazione di una "Quinta Magistratura", da affiancare alle altre quattro già operanti ed espressamente considerate dal sistema costituzionale: Ordinaria, Amministrativa, Contabile e Militare (come, per esempio, in Germania).

B) Nuova denominazione

La giurisdizione tributaria deve essere esercitata, in forma autonoma ed indipendente sull'intero territorio nazionale, dai seguenti organi:

- TRIBUNALI TRIBUTARI;

- CORTI DI APPELLO TRIBUTARIE;

- SEZIONE TRIBUTARIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE.

I Tribunali tributari hanno la competenza territoriale delle circoscrizioni dei Tribunali ordinari e possono essere articolati in Sezioni. Le Corti di appello tributarie hanno la competenza territoriale dei distretti delle attuali Corti di appello ordinarie e possono essere articolate in Sezioni distaccate in base a specifiche esigenze territoriali. **Tutti gli attuali difensori continueranno a difendere, senza alcuna esclusione.**

C) Magistratura Tributaria Autonoma

Deve essere istituito il ruolo autonomo della magistratura tributaria, distinto da quello delle magistrature ordinaria, amministrativa, contabile e militare, sia per quanto riguarda il trattamento economico, che deve essere congruo e dignitoso, sia per quanto riguarda lo sviluppo di carriera. L'organico nazionale dei giudici tributari deve essere di 800/1.000 unità (rispetto ai 2.943 giudici tributari di oggi). I giudici tributari togati devono essere selezionati mediante concorso pubblico, ai sensi dell'art. 106, primo comma, della Costituzione (salvo i giudici onorari).

I giudici tributari devono:

- non aver superato **cinquant'anni di età** alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso pubblico;

- cessare dall'incarico, in ogni caso, al **compimento del settantesimo anno di età.**





I giudici tributari, sempre a tempo pieno, devono frequentare corsi di formazione ed aggiornamento. Inoltre, deve essere specificamente regolamentato il procedimento disciplinare e devono essere tassativamente previste le sanzioni disciplinari. Infine, ai giudici tributari si applicano le disposizioni concernenti il risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali. **In definitiva, la figura del nuovo giudice tributario deve integrare quel modello di giudice indipendente, terzo ed imparziale, a tempo pieno, previsto dagli artt. 106, 108 e 111 della Costituzione.**

D) Giudici Onorari Tributari (GOT) - Monocratici
I giudici onorari tributari non devono fare un concorso pubblico e sono nominati soltanto con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, in conformità alle deliberazioni del Consiglio della Giustizia Tributaria (organo di autogoverno). Ai giudici onorari tributari è corrisposta l'indennità di cui all'art. 23, comma 2, del D.Lgs. n. 116 del 13 luglio 2017 e si devono cancellare dagli Albi professionali.

I giudici onorari tributari sono competenti soltanto presso i Tribunali Tributari per le sole controversie il cui valore, determinato ai sensi dell'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, **non superi 3.000 euro e decidono sempre in composizione monocratica.**

L'appello avverso le sentenze del giudice onorario tributario si propone alla Corte di Appello Tributaria in composizione monocratica, con giudice togato.

E) Giudice Togato Tributario (GTT) - Monocratico

Il Tribunale tributario e la Corte di appello tributaria, con giudici vincitori di concorso pubblico, giudicano in composizione monocratica nelle seguenti tassative controversie:

- 1) di valore non superiore a 50.000 euro, secondo le disposizioni di cui agli artt. 12, comma 2, secondo periodo, e 17-bis, D.Lgs. n. 546/92;
- 2) relative alle questioni catastali di cui all'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 546/92;
- 3) relative ai giudizi di ottemperanza, senza alcun limite di importo;
- 4) negli altri casi che saranno tassativamente previsti dalla legge.

Inoltre, la procedura di reclamo e mediazione di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/92 si deve svolgere presso il competente giudice tributa-

rio monocratico o collegiale e non più presso le Agenzie delle entrate, per cui devono essere modificati i commi 4 e 5 dell'art. 17-bis citato.

F) Giudice Togato Tributario (GTT) - Collegiale
Al di fuori dei casi di cui alla lettera E), i Tribunali tributari e le Corti di appello tributarie decideranno sempre in composizione collegiale, con tre giudici vincitori di concorso pubblico.

G) Sezione tributaria della Corte di Cassazione
Salva la competenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione alle sole questioni di giurisdizione, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione giudica le impugnazioni delle sentenze delle Corti di Appello Tributarie. **La suddetta Sezione è composta da trentacinque giudici, non facenti parte dei Tribunali tributari e delle Corti di appello tributarie, ripartiti in cinque sottosezioni, in ragione delle seguenti materie:**

- IMPOSTE SUI REDDITI;
- IVA;
- ALTRI TRIBUTI;
- RISCOSSIONE;
- RIMBORSI.

I Collegi sono composti dal numero fisso di tre membri. I giudizi si svolgono esclusivamente con rito camerale.

H) Consiglio della Giustizia tributaria
È istituito a Roma l'organo di autogoverno denominato "CONSIGLIO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA", con propria autonomia contabile ed amministrativa.

I) Disposizioni finali e transitorie
Il legislatore, con proprie scelte politiche, dovrà emanare le specifiche disposizioni finali e transitorie, con eventuali riassorbimenti, tenendo conto dell'anzianità di servizio e senza alcuna forma di ghetizzazione. In conclusione, sono convinto che le direttrici di fondo, genericamente sopra esposte, di totale sostituzione degli attuali giudici tributari con i giudici professionali, consentono di raggiungere gli obiettivi di autonomia, indipendenza e professionalità previsti dagli artt. 106, 108 e 111 della Costituzione. **I tempi sono maturi per la radicale ed urgente riforma strutturale della giustizia tributaria, proprio in vista del Recovery Plan. Un passaggio necessario a vantaggio dei diritti dei contribuenti.**

Avv. Maurizio Villani



Infortunio sul lavoro

Il committente deve verificare l'idoneità dell'impresa esecutrice. In tema di prevenzione degli infortuni sul lavoro, ai fini della configurazione della responsabilità del committente, occorre verificare, in concreto, quale sia stata l'incidenza della sua condotta nell'eziologia dell'evento, a fronte delle capacità organizzative della ditta scelta per l'esecuzione dei lavori, avuto riguardo alla specificità dei lavori da eseguire, ai criteri seguiti dallo stesso committente per la scelta dell'appaltatore o del prestatore d'opera, alla sua ingerenza nell'esecuzione dei lavori oggetto di appalto o del contratto di prestazione d'opera, nonché alla agevole ed immediata percepibilità, da parte del committente medesimo, di situazioni di pericolo, fermo restando che il committente ha comunque l'obbligo di verificare l'idoneità tecnico-professionale dell'impresa e dei lavoratori autonomi prescelti in relazione ai lavori affidati, anche (ma non esclusivamente) attraverso il controllo della loro iscrizione alla camera di commercio, industria e artigianato.

(Corte di Cassazione, sez. IV Penale, sentenza n. 36438/20; depositata il 18 dicembre)
Presidente Ciampi – Relatore Pezzella

Ritenuto in fatto

1. La Corte di Appello di Roma, pronunciando nei confronti degli odierni ricorrenti, D.R. e M.I., e delle coimputate non ricorrenti A.M. e A.G., con sentenza del 25/10/2018, in riforma della sentenza del Tribunale di Roma del 12/2/2014, appellata dagli imputati, aveva dichiarato non doversi procedere in ordine ai reati ascritti ai capi A, B, C, D, E, F, G, H, perché estinti, per intervenuta prescrizione e aveva rideterminato la pena, in relazione alla residua imputazione, in mesi otto di reclusione, ciascuno. Aveva ridotto l'importo delle spese di costituzione liquidate in primo grado alle parti civili, con condanna alla rifusione anche delle spese del grado, confermando nel resto.

Il Tribunale di Roma aveva condannato tutti gli imputati sopra indicati, riconosciute a tutti le circostanze attenuanti generiche ritenute equivalenti alla contestata aggravante, ritenuta la continuazione,

alla pena di anni uno di reclusione ciascuno, con il doppio beneficio della sospensione condizionale della pena e della non menzione, con condanna al risarcimento del danno in favore delle parti civili, da liquidarsi in separata sede, nonché al pagamento delle spese di parte civile e della somma di Euro 50.000,00 a titolo di provvisoria in favore di ciascuna delle parti civili.

Agli odierni ricorrenti D.R. e M.I. erano contestati, nelle qualità rispettivamente di amministratore di fatto e amministratore di diritto della Daniel S.r.l., committente dei lavori di ristrutturazione del ristorante con sede in (omissis), i reati contravvenzionali di cui ai capi g) (D.Lgs. n. 494 del 1996, art. 3, comma 3, lett. a, come modificato dal D.Lgs. n. 81 del 2008, art. 90, comma 3, perché omettevano di verificare l'idoneità tecnico-professionale dell'impresa) e h) (D.Lgs. n. 494 del 1996, art. 6, comma 2, come modificato dal D.Lgs. n. 81 del 2008, art. 92, comma 1, lett. a), perché omettevano di verificare che la ditta incaricata all'esecuzione dei lavori avesse redatto il Piano Operativo di Sicurezza) dichiarati prescritti in secondo grado e quello di cui:

- al capo i) art. 113 c.p., art. 589 c.p., comma 2, anche con riferimento al D.Lgs. n. 626 del 1994, art. 4, comma 2, come modificato dal D.Lgs. n. 81 del 2008, art. 28, D.Lgs. n. 626 del 1994, art. 21, come modificato dal D.Lgs. n. 81 del 2008, art. 36, D.Lgs. n. 626 del 1994, art. 22, come modificato dall'art. 37 D.Lgs., D.P.R. n. 164 del 1956, art. 10, comma 1, come modificato dal D.Lgs. n. 81 del 2008, art. 115, D.P.R. n. 164 del 1956, art. 10, comma 2, come modificato dal D.Lgs. n. 81 del 2008, art. 115, D.P.R. n. 547 del 1955, art. 27, come modificato dal D.Lgs. n. 81 del 2008, art. 126, art. 3, comma 3, lett. a) come modificato dal D.Lgs. n. 81 del 2008, art. 90, comma 3, D.Lgs. n. 494 del 1996, art. 6, comma 2, come modificato dal D.Lgs. n. 81 del 2008, art. 92, comma 1, lett. a), perché in cooperazione tra loro e con le altre imputate (A.M. e A.G., in qualità di amministratori rispettivamente di fatto e di diritto della ditta A.M., ditta appaltatrice dei lavori di ristrutturazione del ristorante avente sede in (omissis), nonché datori di lavoro di G.D.), tenendo, nelle rispettive qualità, condotte improntate a negligenza, imprudenza ed





imperizia, integranti la violazione della normativa in materia di prevenzione degli infortuni sul lavoro, e, in particolare ponendo in essere le condotte ascritte nei capi che precedono, cagionavano l'infortunio di G. Dumitri. Infatti, mentre il medesimo - sprovvisto di protezioni contro la caduta nel vuoto - stava effettuando lavori di ristrutturazione del lucernaio sul solaio di copertura della cucina del ristorante, sito in (omissis), posto ad un'altezza di m. 5,50 rispetto alla rampa del garage, cadeva dal suddetto solaio riportando lesioni personali di tale gravità per cui nell'immediatezza decedeva. In (omissis).

2. Avverso tale provvedimento hanno proposto ricorso per Cassazione, a mezzo del comune difensore di fiducia, D.R. e M.I., deducendo i motivi di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173 disp. att. c.p.p., comma 1.

Con un primo motivo si deduce violazione di legge e vizio di motivazione in relazione alla presunta violazione della normativa antinfortunistica.

I ricorrenti premettono di essere stati ritenuti rispettivamente amministratore di fatto e di diritto della Daniel S.r.l., con conseguente responsabilità di entrambi per aver omesso i controlli previsti dalla normativa antinfortunistica a carico del committente dei lavori.

L'assunto relativo all'omesso controllo - obiettano - non corrisponderebbe, tuttavia al vero perché la M., unica amministratrice della Daniel, richiedeva ed otteneva dalla ditta incaricata dei lavori la visura della Camera di Commercio di Roma della stessa ditta. Si richiama, quindi la sentenza n. 40922/2018 di questa Sezione sul dovere di controllo e sulla responsabilità del committente, evidenziando che, contrariamente a quanto ritenuto dalla Corte di appello, il committente non poteva assolutamente prevedere la pericolosità della situazione.

Infatti, G.D. non era un dipendente della ditta A.M., che dalla visura della camera di commercio risultava essere una impresa individuale senza dipendenti.

Il G. era giunto in Italia da pochi giorni e A. Gheorghida gli aveva proposto di lavorare con lui per la ristrutturazione.

Dall'istruttoria espletata non sarebbe emerso se la M. ed il D. fossero a conoscenza della presenza del G., totalmente estraneo alla ditta incaricata, sul cantiere.

Viene evidenziato che il D., in sede di interrogatorio, aveva dichiarato di aver corrisposto personalmente una somma a titolo di acconto, di aver seguito lo stato di avanzamento dei lavori e di aver partecipato alla scelta dei materiali, ma esclusivamente perché

si trattava di un investimento, mentre l'amministratrice della società si occupava della parte contabile. Nessuno dei due avrebbe avuto modo di rendersi conto che il G. non era un operaio regolarmente assunto dalla ditta "A.M.", e soprattutto sarebbe stato in grado di valutare la situazione di pericolo.

Con un secondo motivo si deduce violazione di legge e vizio di motivazione in relazione alla mancata concessione delle attenuanti generiche prevalenti e all'eccessività della pena.

Ci si duole dell'eccessività della pena, determinata senza riconoscere le attenuanti generiche prevalenti che, invece, si assume andassero riconosciute tali, stante l'incensuratezza degli imputati. Si contesta la mancanza, nella sentenza impugnata, di una valida e logica motivazione sulla mancata concessione delle attenuanti generiche ex art. 62-bis c.p., prevalenti e sulla quantificazione della pena. Con un terzo motivo si deduce violazione di legge e vizio di motivazione in relazione all'errata condanna dei ricorrenti al risarcimento dei danni non patrimoniali in favore delle parti civili costituite. Si riporta la motivazione della sentenza impugnata sul punto evidenziandone la contraddittorietà in quanto la corte distrettuale da un lato riterrebbe consequenziale la condanna al risarcimento dei danni anche per il D. e la M., mentre d'altro lato rimanda al giudice civile l'accertamento del danno, la tipologia e la sua quantificazione. Ritengono i ricorrenti che la responsabilità del danno per la morte del G. va ascritta solo all'A.G., dal momento che è stato lui ad ingaggiarlo e a non fornirgli gli strumenti necessari per lavorare in sicurezza. Un'eventuale responsabilità dei ricorrenti per gli omessi controlli sulla ditta incaricata configurerebbe comunque una responsabilità minore rispetto a quella dell'A. e, quindi, con conseguente diversa posizione anche per la provvisoria e per la quantificazione del danno. Chiede, pertanto, l'annullamento della sentenza impugnata con ogni conseguenza di legge.

3. Nei termini di legge hanno rassegnato le proprie conclusioni scritte per l'udienza camerale senza discussione orale (D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8), il P.G., che ha chiesto dichiararsi inammissibili i ricorsi e il difensore e il procuratore speciale di G.G., G.L. e G.F. quali eredi del defunto G.D., che pure ha chiesto dichiararsi inammissibili o, in subordine, rigettarsi i ricorsi.

Considerato in diritto

1. I motivi sopra illustrati appaiono manifestamente infondati e, pertanto, i proposti ricorsi vanno dichiarati inammissibili.

2. Per quello che qui rileva, va ricordato in fatto che, in data 21/3/2008, A.M., legale rappresentante dell'omonima ditta individuale, sottoscriveva una scrittura privata con l'odierna ricorrente M.I., legale rappresentante della Daniel s.r.l., per l'esecuzione di lavori di ristrutturazione dei locali siti in (OMISSIS), adibiti ad attività di ristorazione, condotti in locazione dalla Daniel.

Per l'esecuzione di detti lavori, A.G., marito di A.M., che, come ricordava già il giudice di primo grado, è emerso che si occupasse di fatto della direzione della ditta intestata alla moglie, dopo aver ricevuto un acconto da parte di D.R., marito della M., aveva contattato e fatto lavorare anche il cognato, G.G., senza stipulare con costui alcun contratto scritto. In data 2/4/2008, nell'ambito dei menzionati lavori di ristrutturazione, G.G., intento alla posa in opera di mattoni per la sostituzione del lucernaio della cucina del ristorante, su un solaio privo di parapetto e senza essere munito di corde di sicurezza e casco protettivo, era precipitato in terra, sulla sottostante rampa del garage, da un'altezza di circa cinque metri e mezzo, riportando un grande traumatismo corporeo, con lesioni viscerali multiple, emoperitoneo ed emotorace oltre a trauma cranio encefalico, che ne avevano provocato il decesso. Già il giudice di primo grado aveva quindi messo in evidenza come all'operaio deceduto - non formato sulle proprie mansioni e non informato sui rischi in materia di sicurezza sul lavoro - non fossero state fornite le attrezzature di protezione idonee a scongiurare pericoli, per un verso, e che, per altro verso, era stato consentito che costui lavorasse in uno spazio angusto e ingombro di oggetti in cui era difficile muoversi, senza un parapetto sul perimetro del tetto e senza un sistema di ancoraggio che gli consentisse di lavorare in sicurezza, evitando di cadere nell'apertura della cucina dove si stava installando il lucernaio. Tutte violazioni che sono state ritenute poste in essere dagli imputati con le condotte omissive loro addebitate in imputazione.

Ebbene, quanto alla prima doglianza, come chiaramente e logicamente motivato nella sentenza impugnata, seppur legale rappresentante della ditta committente (alla Daniel s.r.l.) fosse M.I., è risultato, in punto di fatto, che D.R. partecipasse fattivamente all'amministrazione, in concreto, della società, affiancandosi alla M., quantomeno con riferimento ai lavori di ristrutturazione dei locali nell'ambito dei quali è avvenuto il decesso dell'operaio.

È quanto si ricava, come si legge nella sentenza impugnata:

1. dall'essere D. socio, di maggioranza della società committente (era titolare dell'85% delle quote societarie ed è definito, nell'esame dibattimentale della coimputata M., quale "proprietario" del ristorante);

2. dall'aver costui personalmente corrisposto una somma a titolo di acconto, per i lavori commissionati, nelle mani di A.G. (a sua volta amministratore di fatto della ditta appaltatrice dei lavori), e dall'aver personalmente saldato i lavori e ottenuto la consegna della ricevuta;

3. dall'essere sempre stato presente negli adempimenti che hanno fatto seguito al decesso di G.D. e dall'aver costituito il principale referente degli organi che hanno svolto le indagini (il teste I.M. del Commissariato P.S. Castro Pretorio ha specificato che il D. si era presentato come il gestore del locale e, anche dopo il sinistro, nelle occasioni in cui egli si era recato presso quel ristorante per controlli di altra natura, era presente il D. unitamente alla M.), tanto che, al momento del sopralluogo eseguito da C.P., tecnico della prevenzione presso il Dipartimento della ASL (...), erano presenti A.G. e D.R., ossia i gestori di fatto rispettivamente della ditta appaltatrice e della ditta committente i lavori; 4. dalle dichiarazioni rese dallo stesso D. nel corso dell'esame dibattimentale, avendo costui riferito che erano stati "loro", ossia i soci della Daniel (sostanzialmente D. e M., posto che il terzo socio, tale H.H., non partecipava alla gestione della società, secondo quanto riferito dalla M.) a commissionare i lavori all'A. e a specificare quali lavori dovevano essere realizzati; egli inoltre aveva partecipato alla scelta dei materiali, degli arredamenti, seguendo personalmente l'avanzamento dei lavori di ristrutturazione, mentre la M. aveva poi il compito di seguire la gestione del ristorante; sempre D. aveva corrisposto una somma al figlio dell'operaio deceduto per il trasporto della salma del padre in Romania.

In ragione di ciò, i giudici del merito hanno ritenuto che la figura del committente dei lavori nell'ambito dei quali si è verificato il decesso dell'operaio G.D. fosse ricoperta formalmente e sostanzialmente sia da M.I., sia da D.R.; e questo perché, come sopra esposto, la M. era il legale rappresentante della ditta che commissionato i lavori, ed era comunque presente in loco, mentre il D., oltre che proprietario della quasi totalità delle quote, aveva in concreto scelto la ditta, curato l'affidamento dei lavori e seguito l'avanzamento dei lavori stessi, partecipando alla scelta dei materiali e degli arredi.

4. Correttamente i giudici del gravame del merito





ricordano che il principio di effettività in materia di prevenzione degli infortuni sul lavoro rende riferibile l'inosservanza delle norme precauzionali a chi è munito dei poteri di gestione e di spesa, poteri nella specie riconducibili, per quanto emerso, anche a D.. Su entrambi gli odierni ricorrenti, dunque, ricadevano gli obblighi che la normativa antinfortunistica pone a carico del committente.

Ebbene, la sentenza impugnata si colloca nel solco della giurisprudenza consolidata di questa Corte che vuole, in materia di responsabilità colposa, che il committente di lavori dati in appalto debba adeguare la sua condotta a fondamentali regole di diligenza e prudenza e pertanto debba scegliere l'appaltatore, e più in generale il soggetto al quale affida l'incarico, accertandosi che tale soggetto sia non soltanto munito dei titoli di idoneità prescritti dalla legge, ma anche della capacità tecnica e professionale, proporzionata al tipo astratto di attività commissionata ed alle concrete modalità di espletamento della stessa. Egli ha l'obbligo di verificare l'idoneità tecnico-professionale dell'impresa e dei lavoratori autonomi prescelti in relazione anche alla pericolosità dei lavori affidati (cfr. ex multis Sez. 3, n. 35185 del 26/4/2016, Marangio, Rv. 267744 in un caso relativo alla morte di un lavoratore edile precipitato al suolo dall'alto della copertura di un fabbricato, nella quale è stata ritenuta la responsabilità per il reato di omicidio colposo dei committenti, che, pur in presenza di una situazione oggettivamente pericolosa, si erano rivolti ad un artigiano, ben sapendo che questi non era dotato di una struttura organizzativa di impresa, che gli consentisse di lavorare in sicurezza). È pur vero che è stato precisato che dal committente non può esigersi un controllo pressante, continuo e capillare sull'organizzazione e sull'andamento dei lavori, occorrendo verificare in concreto quale sia stata l'incidenza della sua condotta nell'eziologia dell'evento, a fronte delle capacità organizzative della ditta scelta per l'esecuzione dei lavori, avuto riguardo alla specificità dei lavori da eseguire, ai criteri seguiti dallo stesso committente per la scelta dell'appaltatore o del prestatore d'opera, alla sua ingerenza nell'esecuzione dei lavori oggetto di appalto o del contratto di prestazione d'opera, nonché alla agevole ed immediata percepibilità, da parte del committente, di situazioni di pericolo. (cfr. Sez. 4, n. 27296 del 2/12/2016 dep. il 2017, Vettor, Rv. 270100 in una fattispecie in tema di appalto di lavori di pulizia all'interno dell'azienda, in cui la Corte ha annullato la sentenza che aveva ritenuto la responsabilità del committente in relazione al

reato di lesioni colpose, per aver dato incarico ad un lavoratore di pulire il piazzale della ditta usando soda caustica, senza assicurarsi che il datore di lavoro appaltatore avesse spiegato al dipendente la necessità di cambiare gli indumenti contaminati dalla predetta sostanza pericolosa; conf. Sez. 4, n. 44131 del 15/7/2015, Heqimi ed altri, Rv. 264974-75). Ma rimane anche fermo il principio che, qualora il lavoratore presti la propria attività in esecuzione di un contratto d'appalto, il committente è esonerato dagli obblighi in materia antinfortunistica, con esclusivo riguardo alle precauzioni che richiedano una specifica competenza tecnica nelle procedure da adottare in determinate lavorazioni, nell'utilizzazione di speciali tecniche o nell'uso di determinate macchine (così la condivisibile Sez. 3, n. 12228 del 25/2/2015, Cicuto, Rv. 262757 che, in applicazione del principio, ha escluso che potesse andare esente da responsabilità il committente che aveva ommesso di attivarsi per prevenire il rischio, non specifico, di caduta dall'alto di un operaio operante su un lucernaio). Il committente è titolare di una autonoma posizione di garanzia e può essere chiamato a rispondere dell'infortunio subito dal lavoratore qualora l'evento si colleghi causalmente ad una sua colpevole omissione, specie nel caso in cui la mancata adozione o l'inadeguatezza delle misure precauzionali sia immediatamente percepibile senza particolari indagini (cfr. Sez. 4, n. 10608 del 4/12/2012 dep. il 2013, Bracci, Rv. 255282, in un caso di inizio dei lavori nonostante l'omesso allestimento di idoneo punteggio). Ed è del tutto evidente - e lo spiegano nelle loro sentenze i giudici di merito - che è proprio questo il caso che ci occupa, in cui non può certo ritenersi che, attraverso la verifica che la ditta appaltatrice fosse iscritta alla camera di commercio, peraltro non avendo operai alle proprie dipendenze, gli odierni ricorrenti si siano accertati che la stessa fosse munita di tutti i titoli di idoneità prescritti dalla legge, nonché della capacità tecnica e professionale, proporzionata al tipo astratto di attività commissionata ed alle concrete modalità di espletamento della stessa. Ma se anche ciò avessero fatto, la mancata adozione o l'inadeguatezza delle misure precauzionali era immediatamente percepibile senza particolari indagini, perché tali misure erano del tutto assenti in relazione ad un operaio che lavorava in uno spazio angusto e ingombro di oggetti, in cui era difficile muoversi, senza un parapetto sul perimetro del tetto e senza un sistema di ancoraggio che gli consentisse di lavorare in sicurezza, evitando di cadere nell'apertura della cucina dove si stava

installando il lucernaio. Va dunque ribadito che il committente, anche nel caso di affidamento dei lavori ad un'unica ditta appaltatrice (c.d. cantiere "sotto - soglia"), è titolare di una posizione di garanzia idonea a fondare la sua responsabilità per l'infortunio, sia per la scelta dell'impresa - essendo tenuto agli obblighi di verifica imposti dal D.Lgs. 14 agosto 1996, n. 494, art. 3, comma 8 - sia in caso di omesso controllo dell'adozione, da parte dell'appaltatore, delle misure generali di tutela della salute e della sicurezza sui luoghi di lavoro (così Sez. 4, n. 23171 del 9/2/2016, Russo ed altro, Rv. 266963, che, in applicazione di tale principio, ha ritenuto immune da censure la sentenza impugnata, che aveva riconosciuto la responsabilità a titolo di omicidio colposo del committente, il quale aveva omesso non solo di verificare l'idoneità tecnico professionale della ditta appaltatrice, in relazione alla entità e tipologia dell'opera, ma anche di attivare i propri poteri di inibizione dei lavori, a fronte della inadeguatezza dimensionale dell'impresa e delle evidenti irregolarità del cantiere). L'approdo giurisprudenziale più recente può essere ben compendiato nell'arresto giurisprudenziale citato dai giudici del gravame del merito, ovvero Sez. 4, n. 7188 del 10/01/2018, Bozzi, Rv. 272221, secondo cui il committente, anche nel caso di subappalto, è titolare di una posizione di garanzia idonea a fondare la sua responsabilità per l'infortunio, sia per la scelta dell'impresa sia in caso di omesso controllo dell'adozione, da parte dell'appaltatore, delle misure generali di tutela della salute e della sicurezza sui luoghi di lavoro, specie nel caso in cui la mancata adozione o l'inadeguatezza delle misure precauzionali sia immediatamente percepibile senza particolari indagini. (In applicazione di tale principio, la Corte - con riferimento a una fattispecie in cui i lavori appaltati erano stati oggetto di una catena di subappalti - ha ritenuto immune da censure la sentenza impugnata, che aveva riconosciuto la responsabilità a titolo di lesioni colpose del primo appaltatore, per avere omesso di vigilare sull'adozione, da parte dell'ultimo subappaltatore della catena, di presidi anticaduta nel vano ascensore in cui si era verificato l'infortunio, la cui mancanza era stata rilevata tre giorni prima dell'incidente dal coordinatore della sicurezza nominato dal primo committente).

5. Parimenti manifestamente infondato appare il secondo motivo di ricorso.

La Corte capitolina ha dato conto di avere ritenuto corretta la valutazione di equivalenza delle cir-

stanze attenuanti generiche in ragione del "maggiore peso della circostanza aggravante dell'art. 589 c.p., comma 2, che ridisegna un ambito edittale con minimo e massimo di pena decisamente più alti (il minimo è addirittura quadruplicato)". E di condividere inoltre "la scelta del primo giudice di non operare distinzioni tra le posizioni nel trattamento sanzionatorio, trattandosi di plurime violazioni della normativa in materia di sicurezza sul lavoro, cui ha fatto seguito il decesso di un operaio che è stato preposto al lavoro commesso al di fuori del complesso di regole che disciplinano il rapporto lavoristico e presidiano la sicurezza sul lavoro". La dosimetria delle pene appare congruamente motivata e, quanto al giudizio di equivalenza delle riconosciute circostanze attenuanti generiche, la sentenza impugnata si colloca nell'alveo del consolidato e condivisibile dictum di questa Corte secondo cui le statuizioni relative al giudizio di comparazione tra opposte circostanze, implicando una valutazione discrezionale tipica del giudizio di merito, sfuggono al sindacato di legittimità qualora non siano frutto di mero arbitrio o di ragionamento illogico e siano sorrette da sufficiente motivazione, tale dovendo ritenersi quella che per giustificare la soluzione dell'equivalenza si sia limitata a ritenerla la più idonea a realizzare l'adeguatezza della pena irrogata in concreto (Sez. Un., n. 10713 del 25/02/2010, Contaldo, Rv. 245931; conf. Sez. 2 n. 31543 dell'8/6/2017; Pennelli, Rv. 270450; Sez. 4, n. 25532 del 23/5/2007, Montanino Rv. 236992; Sez. 3, n. 26908 del 22/4/2004, Ronzoni, Rv. 229298). E nel giudizio ex art. 69 c.p., così come nella determinazione, in misura inferiore a quella massima consentita dalla legge, della riduzione di pena dovuta al giudizio di prevalenza delle circostanze attenuanti generiche, il giudice può valorizzare anche i precedenti penali relativi a reati depenalizzati o estinti, trattandosi di fattispecie che rimangono significative di una predisposizione dell'imputato a violare la legge penale (cfr. Sez. 5, n. 45423 del 6/10/2004, Mignogna ed altri, Rv. 230579).

6. Manifestamente infondato appare, infine, anche il terzo motivo di ricorso, non ravvisandosi alcuna contraddittorietà nella condanna al risarcimento del danno avvenuta in forma generica in sede penale, con liquidazione di una provvisionale, riservando al giudice civile l'esatta quantificazione del danno. La diversa responsabilità rispetto al datore di lavoro non comporta necessariamente una diversa responsabilità ai fini del risarcimento del danno e comunque, come rileva correttamente la sentenza impugnata,





ai fini della pronuncia di condanna generica al risarcimento dei danni in favore della parte civile, “non è necessario che il danneggiato provi l’effettiva sussistenza dei danni ed il nesso di causalità tra questi e l’azione, dell’autore dell’illecito, essendo sufficiente l’accertamento di un fatto potenzialmente produttivo di conseguenze dannose, costituendo tale pronuncio una mera declaratoria juris dalla quale esula ogni accertamento relativo sia alla misura sia alla stessa esistenza del danno, il quale è rimesso al “giudice della liquidazione” (così la richiamata Sez. 6, n. 12199 del 11/03/2005, Molisso, Rv. 231044; cfr. anche Sez. 6, n. 14377 del 26/02/2009, Giorgio ed altri, Rv. 243310; Sez. 5, n. 45118 del 23/4/2013, Di Fatta ed altri, Rv. 257551).

In altri termini, va ribadito che la condanna generica al risarcimento dei danni contenuta nella sentenza penale, pur presupponendo che il giudice abbia riconosciuto il relativo diritto alla costituita parte civile, non comporta alcuna indagine in ordine alla concreta esistenza di un danno risarcibile, postulando soltanto l’accertamento della potenziale capacità lesiva del fatto dannoso e dell’esistenza - desumibile anche presuntivamente, con criterio di semplice probabilità - di un nesso di causalità tra questo ed il pregiudizio lamentato, restando perciò impregiudicato l’accertamento riservato al giudice civile sulla liquidazione e l’entità del danno, ivi compresa la possibilità di escludere l’esistenza stessa di un danno eziologicamente collegato all’evento illecito (così Sez. 3, n. 36350 del 23/3/2015, Bertini e altri, Rv. 265637). Come correttamente rileva la sentenza impugnata, la ritenuta sussistenza del reato, anche a

carico dei committenti D. e M., produce, quale conseguenza inevitabile, l’insorgenza di un danno anche di tipo potenziale che, in quanto conseguenza dell’accertamento dell’illecito penale, non può non essere, quantomeno, una forma di danno non patrimoniale (art. 2059 c.c.), salvo il potere da parte del giudice civile - davanti al quale le parti sono state rimesse per la liquidazione definitiva dei danni - di accertare con completezza di elementi la sussistenza del danno, di valutarne la tipologia e determinarne l’ammontare, seguendo, ovviamente, le regole probatorie civilistiche per la sua quantificazione.

7. Essendo i ricorsi inammissibili e, a norma dell’art. 616 c.p.p., non ravvisandosi assenza di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità (Corte Cost. sent. n. 186 del 13.6.2000), alla condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese del procedimento consegue quella al pagamento della sanzione pecuniaria e alla rifusione delle spese sostenute dalle costituite parti civili nella misura indicata in dispositivo.

P.Q.M.

Dichiara inammissibili i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro tremila ciascuno in favore della Cassa delle Ammende, nonché alla rifusione delle spese di assistenza e di rappresentanza sostenute dalle costituite parti civili G.G. , G.L. e G.F. quali eredi di G.M. e G.D. , che liquida in complessivi Euro 4500, oltre accessori come per legge.

Alcolici a minori:

“Se presi dal frigo non è reato” secondo la Cassazione

La sentenza della Cassazione – distinguendo l’erogazione dalla somministrazione – ha definito che se il minore prende la bevanda alcolica direttamente dal frigo, il titolare non commette reato

(QDS) – Alcolici ai minori, se li prendono dal frigo del negozio non c’è reato. Lo ha sancito la Cassazione (sentenza 12508/2021 che ha annullato con rinvio la condanna del gestore di un locale di Caltanissetta per aver somministrato bevande alcoliche a un quindicenne.

La differenza tra erogazione e somministrazione: ermeneusi della norma incriminatrice

I giudici citano «l’ermeneusi della norma incriminatrice» (articolo 689 del Codice penale), secondo la quale il significato letterale implica «il concetto di erogazione, ovvero di una forma di cessione a titolo oneroso» il che si suppone sia avvenuto, altrimenti il quindicenne avrebbe

semplicemente rubato gli alcolici e il gestore sarebbe del tutto innocente.

La sentenza della Cassazione – distinguendo l’erogazione dalla somministrazione – ha definito che se il minore prende la bevanda alcolica direttamente dal frigo, il titolare non commette reato.x

E sottolineano che «la somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, dietro corrispettivo di un prezzo, ad eseguire in favore dell’altra prestazioni, specificamente periodiche o continuative». La conseguenza di questo ragionamento, per i giudici della Cassazione, è che la situazione del cliente che prende le bevande direttamente dal frigo si colloca fuori dalla fattispecie della norma, dato che nel caso affrontato il minore era stato sorpreso dalle forze dell’ordine quando ormai consumava l’alcolico e la sentenza impugnata del giudice di pace nisseno non aveva affrontato il «segmento fattuale antecedente».



Lo sfratto per morosità e il Covid-19

Per maggior chiarezza espositiva è opportuno descrivere sommariamente il procedimento per la convalida di sfratto (art. 657 e s.s. del c.p.c.).

L'attuale normativa è intervenuta a causa dell'emergenza Covid-19 sospendendo i termini dei procedimenti pendenti; ora è doveroso verificare in maniera analitica in che misura i Decreti-legge n.ri 9,18 e 23 del 2020, di recente approvazione, abbiano sospeso i termini per le procedure in corso anche al fine di valutare se è possibile essere sfrattati in tempo di Coronavirus.

Il locatore può intimare, dinanzi ad una inadempienza contrattuale per morosità, il conduttore citandolo in giudizio.

Passati i 20 giorni tra la notifica dell'atto di citazione per la convalida e la data di udienza, ci possiamo trovare dinanzi a vari scenari: il conduttore non compare; compare e non si oppone e il giudice convaliderà lo sfratto e disporrà con ordinanza l'apposizione sull'atto di citazione della formula esecutiva; oppure all'udienza sempre il conduttore chiederà il termine di grazia (massimo di 90 giorni) con il fine di adempiere al pagamento dei canoni scaduti.

La fase successiva alla convalida di sfratto è la fase preposta all'esecuzione del titolo ottenuto dal locatore.

Notificato il titolo ed il precetto, e trascorso il termine di 10 giorni per l'adempimento spontaneo del Conduttore infruttuosamente, il locatore si presenterà all'ufficio notifiche esecuzioni e conferirà all'ufficiale giudiziario l'incarico di eseguire il provvedimento di rilascio.

L'ufficiale giudiziario, di conseguenza avviserà, almeno 10 giorni prima della data fissata per il rilascio, il conduttore con un'atto definito preavviso di rilascio ex art.608 c.p.c., e, alla data fissata, si recherà nei luoghi per eseguire lo sfratto.

Dopo una semplice sintesi dei passaggi procedurali per la convalida di sfratto e la sua esecuzione, è opportuno analizzare come gli interventi normativi a causa della pandemia si sono

modificati: il decreto-legge n.18/2020, recante le "misure di potenziamento del servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19", aveva disposto il rinvio di tutte le udienze a data successiva al 15 aprile (termine ulteriormente prorogato all'11 maggio 2020 dall'art. 36 del dl n. 23 dell'8 aprile 2020) e la sospensione, in genere, di tutti i termini procedurali. Nell'art. 92 sull'ordinamento giudiziario 30 gennaio 1941, n. 12, eccettuato dalla sospensione feriale ("non si applica"), figurano i "procedimenti di sfratto".

Quindi i predetti, in sostanza, non si sospendono ad Agosto per espressa deroga della normativa disciplinante la stessa sospensione feriale. Tuttavia, tra le deroghe invece previste dall'art.3 del decreto legge 18/2020 questi procedimenti non risultano e devono ritenersi pertanto sospesi in mancanza di una deroga espressa che, come nella sospensione feriale, li eccettui dalla sospensione.

In primo luogo, l'art.2 del decreto-legge che disciplina la sospensione espressamente sospende gli atti introduttivi dei "procedimenti esecutivi".

Con ciò significando che il precetto eventualmente notificato è sospeso, e qualora notificato prima della sospensione, saranno sospesi anche i 90 giorni entro cui iniziare l'esecuzione a pena d'inefficacia (nonché i 10 giorni a disposizione del conduttore per adempiere spontaneamente).

Inoltre qualora la procedura sia avanzata prima della sospensione, l'art.103 comma sesto D.L. 18/2020 fa divieto, ad ogni modo, di eseguire i provvedimenti di rilascio fino alla data del 30.06.2020, motivo per il quale l'esecuzione del titolo, seppur anteriormente iniziata, non potrà avere in alcun modo corso durante questi mesi. In conclusione, i termini per i procedimenti di convalida dello sfratto per morosità sono sospesi fino all'11 maggio 2020 ex





art. 36 del D.L. n. 23 dell'8 aprile 2020, non essendo prevista dalla sospensione recentemente introdotta un meccanismo derogatorio che li comprenda (come invece accade per la sospensione feriale).

Per quanto riguarda invece l'esecuzione del titolo, essa deve ritenersi sospesa, per espresso divieto dell'art.103 co.6, (come modificato dalla l.n. 27/2020 di conversione del decreto-legge Cura Italia), in conseguenza del quale "l'esecuzione dei provvedimenti di rilascio degli immobili, anche ad uso non abitativo, è sospesa fino al 1 settembre 2020" (tale termine è stato poi ulteriormente prorogato al 31 dicembre, si legga al proposito "Prorogato al 31 dicembre il blocco degli sfratti").

Locazioni commerciali e Covid-19: no allo sfratto per morosità

Con l'ordinanza 30 luglio 2020 il Tribunale di Catania apre una strada coerente con i principi generali che impongono di valutare la gravità dell'inadempimento ai fini della risoluzione del contratto.

Com'è noto, le misure di contenimento imposte dal Governo durante il primo periodo della diffusione del Covid 19 hanno avuto un severo impatto sulle attività commerciali esercitate da imprenditori in immobili concessi loro in locazione.

È accaduto, infatti, che moltissime attività venissero interdette (con la conseguente perdita totale di guadagni), mentre i titolari continuavano ad essere obbligati al versamento del canone di locazione.

L'impossibilità di esercitare l'attività commerciale per la quale era stata a suo tempo conclusa la locazione, in tale stato di cose, creava una notevolissima sperequazione tra le prestazioni, anche tenendo conto del fatto che il conduttore, pur non potendo esercitare la propria attività economica, conservava comunque un interesse a mantenere la detenzione dell'immobile locato, mantenendovi le proprie strutture e le merci ivi depositate, nella speranza di poterla riprendere, compatibilmente con l'evoluzione della situazione epidemiologica.

La normativa straordinaria dettata in materia di locazione, peraltro, non presentava soluzioni espressamente concepite per riequilibrare il sinallagma contrattuale, se non la concessione di un credito d'imposta e la dichiarata esclusione della responsabilità del debitore (nella spe-

cie, del conduttore) prevista dagli articoli 1218 e 1223 c.c. anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati od omessi pagamenti.

In siffatto stato di cose, l'esigenza avvertita dagli operatori del diritto era quella di individuare, all'interno del sistema normativo, le disposizioni che consentissero di contemperare le esigenze di entrambe le parti del rapporto locatizio.

Muovendoci in tale prospettiva avevamo ipotizzato, tra l'altro, la possibilità, per il conduttore al quale fosse stato intimato uno sfratto per morosità in relazione ai canoni maturati durante il lockdown, di richiedere - in via riconvenzionale - la riduzione del canone dovuto ai sensi dell'art. 1464 c.c., essendo ipotizzabile un caso di impossibilità parziale della prestazione, derivante da causa non imputabile al locatore.

Sfratti bloccati fino al 30 giugno 2021

Il Milleproroghe conferma il blocco dell'esecuzione degli sfratti per morosità fino al 30 giugno 2021.

A disporlo il comma 13 dell'art 13 del testo definitivo pubblicato in Gazzetta in 31 dicembre 2020 che così dispone: "La sospensione dell'esecuzione dei provvedimenti di rilascio degli immobili, anche ad uso non abitativo, prevista dall'articolo 103, comma 6, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, e' prorogata sino al 30 giugno 2021 limitatamente ai provvedimenti di rilascio adottati per mancato pagamento del canone alle scadenze e ai provvedimenti di rilascio conseguenti all'adozione, ai sensi dell'articolo 586, comma 2, c.p.c., del decreto di trasferimento di immobili pignorati ed abitati dal debitore e dai suoi familiari."

Il provvedimento, come emerge dalla lettura della norma, blocca i provvedimenti di rilascio degli immobili (anche ad uso non abitativo) solo se la procedura è stata avviata a causa del mancato pagamento dei canoni di locazione alle scadenze contrattuali e quelli che conseguono all'adozione del decreto di trasferimento di immobili già pignorati che però sono ancora abitati dal debitore e dai suoi familiari. Ricordiamo brevemente che lo sfratto è un procedimento giudiziale grazie al quale il padrone di casa, ovvero il locatore, può ottenere il rilascio dell'immobile da parte del conduttore

quando questo, contravvenendo agli obblighi contrattuali, non provvede al pagamento regolare dei canoni di locazione.

Pagamento che, in un momento di crisi economica come quella che sta attraversando il nostro Paese, è difficile onorare per una effettiva impossibilità provocata dalla chiusura forzata di moltissime attività.

Blocco degli sfratti che tuttavia non impedisce ai locatori di avviare nel primo semestre del 2021 nuove procedure per morosità.

Essi possono infatti rivolgersi al giudice per chiedere l'ordinanza di rilascio dell'immobile, a cui però non può essere data esecuzione fino al 30 giugno appunto. In questo modo l'inquilino moroso e quello già sottoposto a procedura esecutiva, non sono costretti a lasciare l'immobile, ma possono continuare a occuparlo, proprio in virtù di questa proroga del blocco, che si va ad aggiungere a quella scaduta il 31 dicembre 2020. Ricordiamo infatti che il Maxi Decreto Ristori all'art. 4 ha stabilito che "fino al 31 dicembre 2020 è inefficace ogni procedura esecutiva per il pignoramento immobiliare, di cui all'articolo 555 del codice di procedura civile, che abbia ad oggetto l'abitazione principale del debitore, effettuata dal 25 ottobre 2020 alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto."

Nel vuoto le proteste di Confedilizia

Una misura che se da una parte aiuta gli inquilini in difficoltà, dall'altra penalizza i proprietari degli immobili occupati "a titolo gratuito" e quindi assolutamente improduttivi.

A nulla sono quindi valse le proteste di Confedilizia, l'associazione dei proprietari che ha contestato durante la decisione del Governo

da quando la bozza del Decreto Milleproroghe ha iniziato a circolare.

In effetti la disposizione realizza di fatto una requisizione di immobili privati, che tra l'altro appartengono per la maggior parte a famiglie di piccoli risparmiatori che non possono contare sull'entrata extra dei canoni di locazioni e che, nonostante questo, sono costretti a pagare le tasse sull'immobile.

Proroga del blocco degli sfratti anche se con dei limiti.

Il dl Milleproroghe prevede la sospensione dell'esecuzione dei provvedimenti di rilascio degli immobili anche ad uso non abitativo fino al 30 giugno 2021.

Questo "limitatamente ai provvedimenti di rilascio adottati per mancato pagamento del canone alle scadenze e ai provvedimenti di rilascio conseguenti all'adozione del decreto di trasferimento di immobili pignorati ed abitati dal debitore e dai suoi familiari".

Nella nota, si fa riferimento alla "proroga fino al 30 giugno 2021 della sospensione dell'esecuzione dei cosiddetti 'sfratti per morosità' (provvedimenti di rilascio adottati per mancato pagamento del canone alle scadenze), degli sfratti relativi a immobili pignorati abitati dal debitore esecutato e dai suoi familiari e degli sfratti aventi ad oggetto l'abitazione principale del debitore", spiega il comunicato.

Immediata la replica di Confedilizia: "Il Governo ritiri la norma che, prorogando il blocco degli sfratti, porta a 16 mesi il periodo di requisizione di fatto degli immobili di cui i giudici hanno ordinato la restituzione ai proprietari.

E l'opposizione si manifesti.

Non si approfitti delle feste, la misura è colma".



Villadossola, dopo 5 anni ottiene la restituzione dei soldi spesi per bollette pagate e non dovute

Il giudice di pace di Verbania ha dato ragione a un ossolano sostenuto da Federconsumatori

Dopo cinque anni di contenzioso con Vodafone un ossolano è riuscito a ottenere la restituzione di 1.412 euro: valore di bollette che non doveva pagare, di spese legali e interessi.

Claudio Tabascio si era rivolto alla sezione verbanese di Federconsumatori contestando illegittimi prelievi dal suo conto corrente, tramite domiciliazione bancaria, per un'utenza che aveva disattivato nel 2012, quando aveva

cambiato casa e traslocato da Crodo a Villadossola. Con l'avvocato Enzo Iapichino, legale di Federconsumatori Verbania, Tabascio aveva pure partecipato alla trasmissione «Mi manda Rai Tre».

Dopo diversi tentativi di conciliazione, l'ossolano si è rivolto al tribunale di Verbania. Di qualche giorno fa la sentenza del giudice di pace Filippo Bertozzi che ha accertato come nel 2012 avesse effettivamente esercitato il diritto di recesso: le bollette non andavano emesse per un'utenza telefonica inesistente e la società non era legittimata a prelevare gli importi.

LO SPIGOLATORE

a cura del Dr. Domenico Caputo



ELISABETTA SIRANI: MORTE MISTERIOSA DI UNA PITTRICE

La pittrice romana del seicento Artemisia Gentileschi è ben conosciuta e quasi generalmente si tende a considerarla un modello di autonomia femminile in un contesto di parità di genere ante litteram. Ma forse, più di lei questo ruolo dovrebbe spettare alla pittrice bolognese Elisabetta Sirani, figlia d'arte come Artemisia ed alla guida della bottega paterna già a ventiquattro anni, autrice di ben duecento quadri nell'arco di un decennio di attività, dotata di straordinario spirito imprenditoriale e di inventiva, nonché prima donna a fondare una scuola d'arte esclusivamente femminile per la formazione professionale di allieve di diversa estrazione sociale.

Elisabetta, nata l'8 gennaio del 1638, crebbe artisticamente nella cerchia di Guido Reni (1575-1642), pittore prediletto di papa Paolo V e del principe Scipione Borghese che dopo aver avuto successo a Roma decorando la Cappella Paolina, tornò definitivamente a Bologna, dove diresse l'Accademia d'Arte della città e finché visse esercitò grandissima influenza tanto da appropriarsi del diritto di decidere la fortuna o la sfortuna di ogni pittore della sua regione ed a cui nessuno, se voleva lavorare, doveva "pestare i piedi".

Come favorito di Guido Reni, Giovanni Andrea Siriani, il papà di Elisabetta, alla morte del maestro, ereditò il suo potere e seppure dotato di un carattere mite, perpetuò il sistema accademico che poteva creare o distruggere un artista così come concepito dal suo predecessore.

Elisabetta quindi ebbe agio di progredire assai nella sua arte, iniziando la sua attività producendo dipinti di piccole dimensioni commissionati per la devozione privata, i cosiddetti "quadretti da letto", tra i quali un Sant'Antonio da Padova e un Gesù bambino; divenne poi nota per le sue rappresentazioni ispirate a temi sacri (in particolare come pittrice di Madonne) o di natura allegorica, nonché per i ritratti di



eroine bibliche o letterarie, da Giuditta a Dalila, da Porzia a Cleopatra, di quest'ultima è recente il ritrovamento in una collezione modenese di una versione con il seno scoperto sino ad oggi sconosciuta. All'apice della carriera, Elisabetta scomparve improvvisamente a soli 27 anni e della sua morte venne accusata una domestica in un processo che tenne con il fiato sospeso tutta Bologna. Ma Elisabetta fu davvero avvelenata o c'è un'altra verità da ricercare?

In effetti l'agonia che dovette sopportare la pittrice, fece sospettare che fosse stata avvelenata. Ma come mai si ipotizzò l'intervento di una mano avvelenatrice? C'era forse nell'aria qualcosa che poteva far pensare la sua vita in pericolo fin da prima della sua morte? Si conoscevano dissidi a noi sconosciuti? Chi poteva odiare fino al punto di uccidere la giovane figlia dell'influente Giovanni Andrea Siriani, pittore allievo prediletto come detto di Guido Reni ed in una posizione di tutto riguardo? Essendo il mondo dell'arte a quel tempo un campo a connotazione prettamente maschile, non si dubita che la Siriani fu protetta e aiutata nel suo lavoro dal padre, ma forse proprio in questo fatto,



risiede il motivo che fece nascere nei bolognesi l'ipotesi di un omicidio.

Elisabetta morì la sera del 28 Agosto del 1665, dopo giorni di atroci dolori al ventre (iniziò a star male il giorno 11). Il medico, di nome Gallarata che aveva diagnosticato una misteriosa "distillazione di catarro", provò a curarla con "sciroppo acetoso", "brodi" e "unzioni" ma non ci fu niente da fare: il corpo si gonfiava e diventava scuro. "Dopo morta pareva fosse vecchia di sessant'anni, e fra le altre cose le si gonfiò anche il naso" riportano le testimonianze della zia al processo. Il padre richiese l'autopsia, cosa rarissima per l'epoca e i medici ipotizzarono una morte per avvelenamento.

Aperte le indagini, venne individuata come unica sospettata Lucia Tolomelli, serva e aiutante di Elisabetta. Alcuni testimoni l'avrebbero vista comprare una strana polverina rossa e metterla nel pancotto che la pittrice era solita mangiare a cena. Non solo, ad aggravare la sua posizione, la volontà di lasciare casa Sirani in gran fretta il giorno di ferragosto, rinunciando alla consueta gratifica estiva. Ma quale sarebbe stato il movente. Odio? Lucia non amava stare in casa Sirani, era noto e da tempo minacciava di andare via, ma era stata proprio la pittrice a convincerla di restare; in fondo le due ragazze erano diventate amiche. Forse allora agì per conto di altri? Un collega invidioso? Una donna gelosa per amore? Un pretendente respinto? Le ipotesi furono tante e il processo durò più di un anno.

Si fece anche il nome di Ginevra Cantofoli, allieva di Elisabetta, promessa al parmense Battista Zani, pittore della scuola del padre e di cui forse la defunta era l'amante. Nel vortice popolare dei sospetti, che inevitabilmente casi del genere suscitano, si parlò anche di altri artisti noti nell'ambito della scuo-

la bolognese ed addirittura si fecero delle insinuazioni sul padre invidioso delle capacità della figlia. Il processo andò avanti, Lucia venne interrogata, torturata ed esiliata dalla città; prove certe della sua colpevolezza tuttavia non ci furono. Intanto il nome della pittrice scomparsa non era mai stato tanto sulla cresta dell'onda... e le sue opere erano ricercatissime!

Infine i patologi diagnosticarono la morte di Elisabetta dovuta ad ulcera perforata (oggi potremmo dire peritonite), probabilmente causata da intenso stress da lavoro. La Tolomelli poté quindi tornare a Bologna ma ormai per tutti restò l'avvelenatrice della pittrice. Il 29 agosto la Sirani fu sepolta, accanto a Guido Reni, nel sepolcro della famiglia Guidotti nella cappella del Rosario della Basilica di San Domenico sempre in Bologna e, alcuni giorni dopo, vennero celebrate le esequie con gran pompa.

Dopo un primo, modesto ridestarsi d'interesse nell'Ottocento romantico, che ne privilegiò gli aspetti biografici più "eroici" e patetici, la pittrice ha conosciuto un recente successo di critica dovuto a nuovi studi d'approfondimento sulla sua opera, notevolmente aumentati negli ultimi anni, tanto da spingere gli studiosi a redigere diverse pubblicazioni monografiche.



tribuna finanziaria

è una rivista a carattere tecnico-professionale, periodico bimestrale, economico - giuridico - tributaria e di prassi amministrativa, Organo ufficiale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T., della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P., del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport TAILS. Edita sotto l'alto patrocinio dell'U.F.E. (Unione del Personale Finanziario in Europa) e dell'A.N.A.Fi. (Associazione Nazionale per l'Assistenza ai Finanziari e ai Pubblici Dipendenti dello Stato e del Parastato)

Comitato tecnico scientifico

- Amedeo Luciano	Avvocato, Colonnello della Guardia di Finanza, Com.te Gruppo Repressione Frodi Napoli, Revisore contabile
- Armosino Maria Teresa	Onorevole, Avvocato, già Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze e già Presidente della Provincia di Asti
- Arrighi Alessandro	Professore associato di Economia Aziendale, Dottore commercialista, esperto di risanamenti di gruppi industriali di rilevanza nazionale Componente del Direttivo Nazionale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari -C.U.G.I.T.
- Barbera Francesca	Avvocato civilista
- Baresi Virgilio baresi@mbox.opencom.it	Commendatore della Repubblica, Segretario Generale dell'Istituto Nazionale dei Revisori Contabili, Presidente della Fondazione Cesare Orsini, Presidente delle Emittenti televisive Rete Brescia e RTB International
- Bellotti Alberto	Presidente Associazione Insigniti al Merito della Repubblica Italiana sezione di Milano. Generale dell'Arma dei Carabinieri (Ar.)
- Butera Guido	Già Direttore dell'Ufficio Successioni di Milano
- Busetto Bruno	Dottore in Giurisprudenza - Criminologo
- Campanaro Alessandro campale@tiscalinet.it	Funzionario della Direzione Generale delle Entrate della Lombardia - Area consulenza giuridica - Ufficio fiscalità generale
- Canfora Giovanni	Dirigente Ministero dell'Università e della Ricerca
- Caputo Domenico	Componente della Commissione Tributaria Regionale delle Marche. Già Segretario Generale della Commissione Tributaria Centrale - Avvocato.
- Ciarlito Grazia	Avvocato Civilista, consigliere C.U.G.I.T., Giudice tributario presso la Commissione Tributaria provinciale di Prato
- De Tilla Maurizio Avvocato	già Presidente Fondo di Previdenza Ordine forense
- De Vito Angelo	Già Ispettore Secit Capo settore accertamento della Direzione Regionale Agenzia Entrate Lombardia Consulente esterno Commissione Bicamerale di vigilanza sull'Anagrafe Tributaria
- Fiore Francesco	Giudice Tributario Segretario Nazionale della Confederazione Giudici Tributari C.U.G.I.T. di Giudice di Pace-C.G.d.P.
- Furia Enrico info@worldbusinesslaw.net	Professor of World Business Law, School of World Business Law, Member of the International Chamber of Commerce
- Gallo Graziano	Tributarista, già maggiore della Guardia di Finanza e Dirigente del Ministero dell'Economia e delle Finanze
- Gargani Giuseppe	Onorevole, Presidente della Commissione Giuridica dell'Unione Europea, Avvocato
- Gasparro Avv. Giulio	Avvocato penalista, patrocinante in Cassazione. Cultore della materia in Procedura Penale e Diritto Penale sostanziale, con particolare riferimento al Diritto Penale dell'Ambiente, Diritto Penale Fallimentare e Diritto Penale Tributario
- Germi Carlo gcmga@tiscalinet.it	Già Colonnello della Guardia di Finanza - Comandante Provinciale Ancona
- Avv. Gennaro Gissona	esperto in diritto fallimentare, diritto del lavoro e diritto del Trust
- Avv. Paolo Giordani	Presidente IDI Istituto diplomatico Internazionale Giurista internazionale con esperienze professionali in Italia, Inghilterra, Svizzera ed Hong Kong.
- Guazzone Franco frguazzone@tin.it	Funzionario (ar) della Direzione Regionale del Territorio della Lombardia
- La Spina Emilia Maria	Avvocato Penalista
- Leo Maurizio	V. Presidente della Consiglio di Presidenza della Giustizia Amministrativa. Presidente della Commissione Parlamentare di Vigilanza sull'Anagrafe Tributaria - Tributarista. Già Direttore Centrale del Dipartimento Affari Giuridici e Contenzioso del Ministero delle Finanze, Giudice Tributario. Pretore della scuola superiore dell'economia e delle finanze presso il ministero dell'economia e delle Finanze.
- Marchioni Giuseppe	Dottore Commercialista, Tributarista
- Mariano Marco	Dottore Commercialista, Avvocato tributarista, Cap.(c) della Guardia di Finanza, Componente centro studi giuridici della C.U.G.I.T.
- Marongiu Gianni	Avvocato patrocinante in Cassazione già componente della Commissione Finanze
- Melani Carla	Avvocato. Formatore della figura professionale dell'Amministratore di Condominio Presidente Regionale Lazio del Tribunale Arbitrale per l'Impresa, il Lavoro e lo Sport -TAILS
- Marzano Antonio	Professore, Presidente del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro CNEL
- Molgora Daniele	Dott. Commercialista, già Deputato e Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze, Presidente della Provincia di Brescia
- Maruggi Gregorio	Dottore in Economia e Commercio già giudice tributario in Roma
- Pasero Giuseppe	Presidente del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazioni Stato - M.I.D.A.S. - Avvocato Tributarista
- Avv. Messina Gabriele	Avvocato cassazionista con oltre 20 anni di esperienza nelle materie civile, penale e tributario. Mediatore specializzato in materia civile e societaria; Arbitro della Camera di Commercio di Modena; ex Conciliatore della Consob; ex Arbitro della Consob.
- Pinardi Franco Antonio	Segretario Generale: Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari - C.U.G.I.T.; e Confederazione Giudici di Pace - C.G.d.P., Presidente Nazionale del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport, Giornalista, Cavaliere al Merito della Repubblica Italiana.
- Rana Maurangelo	Già Funzionario Tributario gestione accertamento, sanzioni e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate -Direzione Regionale Lombardia. Avvocato esperto in diritto tributario
- Rivolta Dario	Onorevole, componente della Commissione Esteri ed Affari Comunitari della Camera dei Deputati, Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale
- A Dott.ssa Aurora Renga	Dottore commercialista, iscritta all'Ordine dei Dottori Commercialisti degli Esperti Contabili del Tribunale di Napulurora Renga Dottore commercialista, iscritta all'Ordine dei Dottori Commercialisti degli Esperti Contabili del Tribunale di Napoli.
- Rustichelli Roberto	Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale. Presidente del Tribunale delle Imprese Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Verona. Magistrato. Presidente Antitrust.
Prof. Giancarlo Senese	Docente a contratto presso la Scuola superiore di Economia e delle Finanze – “Ezio Vanoni”, presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze. Professore a contratto presso l'Università di Salerno – Facoltà di Economia e Commercio; CEO di Agenzia per lo Sviluppo del Mezzogiorno e del Mediterraneo – Ente No-profit, per il monitoraggio, individuazione ed utilizzo dei Fondi UE diretti ed indiretti con sede in Roma. Docente presso l'Università Federico II – Facoltà di Scienze Politiche in Economia e gestione delle imprese ed impianti sportivi.
- Scotti Vincenzo	Onorevole, Prof. Dr. Presidente della Link Campus University of Malta, con sede in Roma
- Simonazzi Roberto	Giudice Tributario, Dottore Commercialista e Revisore contabile, Pubblicista
- Trincanato Stefania	Avvocato, Presidente della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P.
- Villani Maurizio	Avvocato - Tributarista
- Vingiani Luigi	Avvocato, Giudice di Pace, Segretario Nazionale della Confederazione Giudici di Pace-C.G.d.P.
- Zari Massimiliano	Avvocato, Funzionario del Parlamento Europeo, Docente per la scuola diretta ai fini speciali dell'università di Modena, Presidente PROMHUS



Consorzio Leader

PER LO SVILUPPO E LA PROMOZIONE
DELLE IMPRESE ITALIANE NEL MONDO

CHE COS'È UN CONSORZIO



L'art. 2602 del C.C. definisce i consorzi come i contratti con i quali *"più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle attività delle rispettive imprese"*

La definizione legislativa quindi, definisce due realtà distinte:

"consorzi concorrenziali" e
"consorzi di coordinamento"

Volendo inserire il Consorzio all'interno di un inquadramento sistematico si potrebbe definire come un *"rapporto associativo (non societario) appartenente alla categoria delle "mutue" le quali si caratterizzano per l'attribuzione agli associati di vantaggi realizzati direttamente nelle loro economie individuali attraverso l'uso dell'organizzazione comune"*

- **Tutela e promuove la denominazione**, in alcuni casi può agire *erga omnes*, rappresentando anche i produttori non soci
- Le aziende che ne fanno parte mantengono una **identità distinta**
- Il consorzio **non vende** i prodotti dei propri soci



GOVTECH DISTRICT



SCAN ME

